

Il delitto di sottrazione fraudolenta del pagamento delle imposte ed i rapporti con i reati di bancarotta fraudolenta per distrazione e di riciclaggio.

*Tra finte nullatenenze e diffidenze esasperate rispetto all'autonomia negoziale*¹

di Fabio Di Vizio²

— INDICE SOMMARIO —

1. Le premesse [1]. — 2. **La norma** e le differenze con la fattispecie penale storicamente antecedente [3]. — 3. **La natura del reato, il bene giuridico, i presupposti della condotta, il significato del soddisfacimento e dell'annullamento della pretesa erariale dopo la tenuta della condotta tipica** [6]. — 3.1. La natura del reato [6]. — 3.2. Il bene giuridico [6]. — 3.3. I presupposti della condotta [9]. — 3.4. Il significato del soddisfacimento e dell'annullamento della pretesa erariale dopo la tenuta della condotta tipica [14]. — 4. **I soggetti attivi** [17]. — 5. **La condotta** [25]. — 5.1. L'alienazione simulata [25]. — 5.2. Gli altri atti fraudolenti [27]. — 5.2.1. Casistiche [30]. — 5.2.1.1. *Il leasing finanziario* [30]. — 5.2.1.2. *Le operazioni multiple di ristrutturazione aziendale attraverso cessioni di rami di azienda, scissioni societarie e conferimento di beni mobili* [31]. — 5.2.1.3. *Il trust* [35]. — 5.2.1.4. *Il fondo patrimoniale* [36]. — 5.2.1.5. *Altri casi di atti fraudolenti* [37]. — 5.3. L'idoneità della condotta a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva e l'oggetto materiale [39]. — 6. **L'elemento soggettivo: il dolo specifico** [43]. — 7. **La consumazione ed il tentativo** [44]. — 8. **Le circostanze del reato** [46]. — 9. **Il profitto del reato** [47]. — 9.1. *La ricostruzione tradizionale: il profitto quale risparmio di imposta* [47]. — 9.2. *L'evoluzione verso il profitto quale valore della garanzia sottratta* [47]. — 9.3. *Le ragioni ed i limiti delle critiche della dottrina e la ricucitura della giurisprudenza* [48]. — 10. **I rapporti con gli altri reati** [51]. — 10.1. La bancarotta fraudolenta patrimoniale [51]. — 10.2. I reati di riciclaggio [56]. — 10.2.1. L'autoriciclaggio, il riciclaggio ed il reimpiego [57]. — 10.2.1.1. *La tesi della sottrazione fraudolenta quale solo autoriciclaggio fiscale possibile e la tesi dell'inconfigurabilità del riciclaggio tributario* [57]. — 10.2.1.2. *I rapporti tra sottrazione fraudolenta e autoriciclaggio, riciclaggio e reimpiego* [62]. — 10.2.2. Il trasferimento fraudolento di valori [66]. Conclusioni [69]. Bibliografia essenziale [71]

—1. Le premesse.

La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte è uno dei rari reati tributari non incisi dalla riforma del 2015. E' questo forse il segno più tangibile di una buona "funzionalità" della fattispecie che ha trovato recentemente maggiore spazio nell'esperienza giudiziaria, in concomitanza con l'emergere degli effetti della crisi economica e dell'aggravarsi dell'inefficacia del sistema nazionale della riscossione erariale coattiva.

¹ Relazione per il *Master di diritto tributario e di diritto penale-tributario*, Centro di Diritto Penale Tributario e Avvocatura Indipendente, Firenze, 18 settembre 2018.

² L'Autore è Sostituto Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Firenze.

Per convincersi di quest'ultimo dato basta scorrere la Relazione del 26 giugno 2018 con cui la Corte dei Conti ha espresso il giudizio sul Rendiconto generale dello Stato per il 2017. Ne emergono dati sbalorditivi sulla condizione di effettiva riscuotibilità dei residui attivi, alimentati dalle entrate da ruoli e dall'attività di accertamento. Nel 2017, ad esempio, a fronte dell'importo totale di residui rilevato dalle contabilità finali delle amministrazioni pari a 894,6 miliardi di euro, la massa dei crediti iscritti nel Rendiconto si è attestata su 204 miliardi di euro. Venendo alla valutazione del grado di esigibilità dei residui ai fini della loro effettiva riscuotibilità, anche per il 2017 è stato abbattuto drasticamente (96,5 per cento) l'ammontare dei residui contabili da ruoli, circoscrivendo la presumibile riscuotibilità nella misura del **3,5 per cento dell'intera massa**, pari a meno di **23 miliardi**³.

Dai dati consolidati dei carichi e delle riscossioni risultanti al 31 dicembre 2017 si ricava che il volume del riscosso totale a mezzo ruoli fra il 2000 e il 2017 è stato di 113,6 miliardi, a fronte di un carico netto di 921 (ovvero solo il **12,3 per cento**). Il livello del tasso di riscossione totale per ogni anno di affidamento del carico, che si colloca poco oltre il 20 per cento per le annualità più remote, scende al di sotto del 10 per cento a partire dal 2012 e si pone a meno del **2 per cento per i ruoli del 2016**, anno nel quale le definizioni agevolate raggiungano il valore annuale più elevato⁴. Dati che evidenziano tutti i limiti dell'attuale azione di riscossione dei crediti pubblici e la dilatata tempistica che governa le relative procedure.

Quanto alle diverse modalità di definizione degli accertamenti, infine, dall'analisi dei dati risalta la perdurante anomala frequenza degli accertamenti che si sono definiti per inerzia del contribuente, che non contesta gli esiti dell'accertamento, non accede ad istituti premiali e neppure paga; si tratta del 26,6 per cento dei controlli eseguiti nel 2017 (nell'anno precedente l'incidenza era stata pari al 34 per cento). In termini di entità finanziaria l'incidenza degli accertamenti definiti per inerzia del contribuente nel 2017 è stata pari al 29,5 per cento (nel 2016 era stata pari al 38,2 per cento). Valori, sia numerici che finanziari, che denotano la diffusa presenza nel tessuto economico-produttivo di posizioni marginali quando non addirittura patologiche (irreperibili, falliti, ecc.), considerato che in questi casi la mancata definizione bonaria dell'accertamento, con forte riduzione delle sanzioni, o la sua mancata contestazione nella sede contenziosa, implica un evidente pregiudizio all'interesse individuale. Ciò lascia fondatamente prevedere che a tali accertamenti seguirà un esito negativo della successiva procedura di riscossione a mezzo ruolo⁵.

³ Come emerge dal Volume I della Relazione della Corte dei Conti con la quale è stato espresso il giudizio sul rendiconto generale dello Stato per il 2017 (p. 37 e ss.) alle partite creditorie è stata applicata una percentuale di presunta "incassabilità" sulla base di una distinzione tra: — posizioni relative a soggetti sottoposti a procedure concorsuali e ditte fallite, per le quali il valore di rettifica, per stimata irrecuperabilità, è stato fissato pari al 96,8 per cento; — soggetti deceduti o ditte cessate, per le quali il valore di presunto realizzo del credito è stato stimato in circa 2.458 milioni, ossia il 2,7 per cento del carico netto, con una percentuale di abbattimento del credito residuo dell'ordine del 97,3 per cento; — nullatenenti e soggetti verso i quali sono state esperite, invano, azioni esecutive/cautelari, per le quali il valore di rettifica, per stimata irrecuperabilità, è stato fissato pari al 100 per cento; — soggetti effettivamente solvibili (68.927 milioni di carico netto), per i quali il valore di presunto realizzo del credito relativo ai ruoli emessi a carico risulta essere pari a 9.319 milioni, con una percentuale di abbattimento pari al 80,6 per cento. Nel complesso, dunque, il valore di presunto realizzo del credito relativo al carico affidato al 31 dicembre 2017 dall'Agenzia delle entrate si commisurerebbe a poco meno di 23 miliardi, pari al 3,5 per cento dello stesso carico, con una corrispondente quota di abbattimento pari al 96,5 per cento.

⁴ In merito agli esiti prodotti sul "magazzino" ruoli dalla definizione agevolata prevista dal DL n. 193 del 2016, la Corte dei Conti evidenzia come «a fronte di un ammontare lordo complessivo dei crediti "rottamati" di 31,3 miliardi di euro, l'introito atteso per effetto della "rottamazione" ammonta a 17,8 miliardi. Di tale importo sono stati riscossi nei termini 6,5 miliardi di euro, comprensivi degli interessi per pagamento rateale. A tale somma introitata deve aggiungersi la parte rateizzata ancora da riscuotere, pari a 1,7 miliardi di euro comprensivi di interessi. Pertanto, dei 17,8 miliardi previsti a seguito delle istanze di definizione pervenute ben 9,6 miliardi di euro non sono stati riscossi e costituiscono versamenti omessi. Per una parte di queste posizioni debitorie si può affermare che l'istanza di rottamazione ha avuto essenzialmente finalità dilatorie rispetto all'espletamento delle procedure esecutive».

⁵ Anche nel 2017 la gran parte degli accertamenti definiti per inerzia riguarda le imprese di minori dimensioni (28.774 su 144.877 accertamenti complessivamente eseguiti nei confronti di tali imprese, pari al 19,9 per cento, con un valore di 1.175 milioni su 2.914 milioni pari al 40,3 per cento). Sul totale delle maggiori imposte accertate nei confronti di tutte le tipologie di soggetti, quelle definite per inerzia relative alle imprese minori costituiscono quasi il 22 per cento. Sempre in argomento, la Corte dei Conti rimarca come non meno preoccupanti appaiano i dati relativi alle società di capitali: 12.904 accertamenti definiti con tale modalità su 53.214 accertamenti complessivamente eseguiti su tale tipologia di contribuenti (24,2 per cento), con una entità finanziaria di 3.096 milioni su un totale di 11.534 milioni accertati complessivamente (26,8 per cento). Addirittura, nel caso delle società di capitali classificate "imprese minori", gli accertamenti definiti per inerzia sono 11.536 per un importo complessivo di 2.293 milioni (pari al 42 per cento del totale accertato per questa tipologia e dimensione). Situazione che persuade la Corte dei Conti ha rilevare, non senza una nota di sconforto, come «stante la continuità del fenomeno nel tempo, tali dati confermano come la veste giuridica delle società di capitali sia diffusamente utilizzata in Italia in modo patologico, anche quale schermo a condotte illecite di varia natura».

Il contesto economico complessivo, dunque, è assai “predisponente” rispetto alle condotte che il reato mira a reprimere, anche se l’influenza è più generale, per l’impatto sull’efficacia del sistema di riscossione nazionale.

La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte si connota come uno dei pochi reati di pericolo a presidio di un interesse erariale gravemente «*alla deriva*» e, più generale, uno di quelli più seriamente temuti nel sistema del diritto penale a vocazione economica.

Una fattispecie verso la quale molte sono le diffidenze e che, sin dalla sua introduzione, ha ricevuto severe critiche e tentativi di contenimento. Le si imputa, essenzialmente, la carente determinatezza di alcune componenti del precetto, con il difetto di esporre a pericolo di diffuse criminalizzazioni atti di disposizione patrimoniale da cui possa scaturire una depressione della garanzia patrimoniale erariale sol perché disallineati dalle «*ordinarie regole commerciali e di mercato*»⁶. Si teme, che sia più o meno dichiarata la circostanza, l’arbitrio del giudice ovvero l’impossibilità di contenerne le valutazioni entro rigorosi limiti predefiniti.

La Suprema Corte, consapevole di alcune criticità del dettato normativo, non risparmia inviti alla cautela esegetica⁷, a fronte della labilità del confine tra atti dispositivi legittimi e fraudolenti, responsabilizzando l’interprete ad un uso accorto e vigile del criterio euristico — , per vero non facilmente maneggiabile e sempre esposto alla critica di soggettivismo — della causa concreta delle singole operazioni, specie quelle più complesse ed articolate. In tal senso, il recupero di un’autentica portata selettiva e garantistica della fattispecie si concentra sulle componenti della condotta (fraudolenza ed idoneità a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva) e sul dolo specifico. Ma nuovi temi si disvelano all’interprete, come le relazioni assai complesse con fattispecie limitrofe o naturalmente “sorelle”.

Lo studio si propone di offrire un quadro completo dei profili più problematici del delitto, cercando di non tacere l’audacia di alcune soluzioni in voga ma non trascurandone le potenzialità repressive sol perché il fenomeno “da lottare” è troppo insidioso e “raffinato” per essere contrastato con gli strumenti “rudi” del diritto penale. L’esperienza giudiziaria, infatti, segnala che molte accreditate finte nullatenenze sono il risultato di contegni sostenuti da spiccato antagonismo e sorretti da studiata competenza; trascurarle significherebbe rinunciare *tout court* alle ragioni di un impianto repressivo penale nella materia.

— 2. La norma e le differenze con la fattispecie penale storicamente antecedente.

Ai sensi dell’**art. 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000** è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di **imposte sui redditi o sul valore**

⁶ In tal senso NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, Milano, 2000.

⁷ Cass. Pen., Sez. 3, n. 3011/2017 osserva: «*In un terreno “minato” quale quello definito dalla norma in questione (già sotto osservazione proprio sotto il profilo della genericità ed indeterminatezza del concetto di “atti fraudolenti”), interpretazioni che fanno leva sul risultato comunque preso in considerazione dall’agente potrebbero innescare pericolose derive soggettivistiche a detrimento del concetto di “fraudolenza” che qualifica la condotta sul piano oggettivo, prima ancora che su quello soggettivo. Occorre, insomma, rifuggire dalla facile tentazione per cui, valorizzando prima l’intenzione (e dunque esaltando momenti soggettivi) e trascurando il dato obiettivo che necessariamente la precede, ogni atto negoziale dispositivo anche se posto in essere in costanza di una procedura esecutiva esattoriale sia di per sé fraudolento, anche se (o sol perché) oggettivamente diminuisce la garanzia patrimoniale». Il parametro fondamentale dell’esegesi individuato dalla Corte regolatrice è quello della «*analisi della causa concreta e del motivo del contratto*», senza dimenticare «*tutti gli strumenti ermeneutici a disposizione del Giudice per scandagliare l’effettiva volontà delle parti contraenti e il programma negoziale perseguito*».*

aggiunto ovvero di **interessi o sanzioni amministrative** relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, **aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti** sui propri o su altrui **beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva**. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni⁸.

L'antecedente storico immediato della fattispecie penale era delineato dall'**art. 97, comma 6, DPR n. 602/1973**⁹. Alla stregua di tale norma era punito con la reclusione fino a tre anni *«il contribuente che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, interessi, soprattasse e pene pecuniarie dovuti»*, avesse compiuto, *«dopo che sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche o sono stati notificati gli inviti e le richieste previsti dalle singole leggi di imposta ovvero sono stati notificati atti di accertamento o iscrizioni a ruolo, atti fraudolenti sui propri o su altrui beni»*, che avevano reso in tutto o in parte inefficace la relativa esecuzione esattoriale; con l'ulteriore limite che l'ammontare delle somme non corrisposte doveva essere superiore a 10 milioni di lire.

Le **novità** del delitto riformato dal d.lgs. n. 74/2000 sono considerevoli e ne hanno ampliato l'esperienza giudiziaria, rivelatasi assai più significativa rispetto alla fattispecie antesignana¹⁰.

⁸ Non costituisce oggetto di questo elaborato l'autonoma **fattispecie penale delineata dall'art. 11, comma 2, d.lgs. n. 74/2000** (falso nelle transazione fiscale). In base ad essa *«è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni»*. La fattispecie penale, introdotta con il d.l. n. 78/2010, presuppone l'instaurazione di procedure di accordo di ristrutturazione dei debiti o di concordato (non l'accertamento con adesione o la conciliazione giudiziale) e si connota per una ristretta soggettività attiva (identificabile nell'imprenditore o amministratore dell'impresa in crisi, tenuto a sottoscrivere la proposta transattiva, salva la configurabilità del concorso dell'*extraneus*), per l'oggettività materiale (documenti ex art. 161 l. fall.), per il dolo specifico (che sembrerebbe escludere dalla tipicità intenti meramente ed esclusivamente dilatori, non orientati verso un pagamento parziale del debito tributario), assumendo essenzialmente la struttura di un falso ideologico (anche se non è escluso che possa rivestire anche natura di falso materiale).

⁹ Un primo delitto di frode nell'esecuzione esattoriale era previsto dall'**art. 30 del R.D. del 17 settembre 1931 n. 1608** (testo unico delle disposizioni attinenti le dichiarazioni dei redditi e le sanzioni in materia di imposte dirette) che puniva con la reclusione fino a tre mesi *«il contribuente moroso per sei rate successive di imposta diretta che, per sottrarsi al pagamento, compisse atti fraudolenti sui propri o sugli altrui beni che rendessero in tutto o in parte inefficace l'esecuzione forzata promossa dall'esattore»*. Con la legge 5 gennaio 1956 n.1 la norma venne trasfusa nell'**art. 261 del D.P.R. del gennaio '58 n. 645** (nuovo testo unico delle leggi sulle imposte dirette), prevedendo (primo comma) la punizione (con la sola ammenda) del mancato pagamento di sei rate consecutive d'imposta per un ammontare complessivo non inferiore a lire 12.000 e (quarto comma) — con la reclusione fino a tre mesi — del contribuente incorso in morosità che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte dovute, avesse compiuto sui propri o sugli altrui beni, atti fraudolenti che rendessero in tutto o in parte inefficace l'esecuzione esattoriale. Successivamente la fattispecie veniva traslata in seno al **sesto comma dell'art. 97 del D.P.R. n. 602/1973**: *«Il contribuente incorso in morosità che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte dovute, abbia compiuto sui propri o sugli altrui beni atti fraudolenti che rendono in tutto o in parte inefficace l'esecuzione esattoriale è punito con la reclusione sino a tre anni»*. Nel 1991, infine, il sesto comma dell'art. 97 cit. assumeva la formulazione riportata nel testo.

¹⁰ Come rimarcato dalla Relazione di accompagnamento al decreto legislativo 10/03/2000, n. 74 *«Rispetto alla previsione punitiva dell'articolo 97, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'articolo 15, comma 4, lettera b), della legge 30 dicembre 1991, n. 413 - di cui quella in esame costituisce lo sviluppo - si evidenzia, in particolare, la soppressione del presupposto rappresentato dall'avvenuta effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche, o dalla preventiva notificazione all'autore della manovra di inviti, richieste, atti di accertamento o iscrizioni a ruolo: presupposto che aveva contribuito, in effetti, a limitare fortemente le capacità di presa dell'incriminazione. Inoltre, la linea della tutela penale è stata opportunamente avanzata, richiedendo, ai fini della perfezione del delitto, la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione - idoneità da apprezzare, in base ai principi, con giudizio ex ante - e non anche l'effettiva verifica di tale evento»*.

Salvo quanto si avrà occasione di precisare in appresso, esse sono riassumibili nei seguenti aspetti: (i) le imposte, gli interessi e le sanzioni amministrative al cui pagamento l'autore intende sottrarsi **non son più definite come "dovute"**; il debito tributario deve preesistere alla condotta¹¹ ma non è richiesto che sia definitivamente accertato, potendo essere anche oggetto di contestazione nell'*an* o nel *quantum*¹²; (ii) **non sono più richiesti precedenti o concomitanti segnali dell'avvio di una procedura di riscossione erariale**, da quelli più lontani (accessi, ispezioni e verifiche o notifica degli inviti e delle richieste previste dalle singole leggi di imposta) a quelli più prossimi all'esecuzione coattiva (notifica di atti di accertamento o iscrizioni a ruolo)¹³; il requisito è sostituito dalla concreta idoneità delle condotte a rendere inefficace, in tutto o in parte, l'attività recuperatoria dell'Amministrazione finanziaria¹⁴, in base ad un giudizio *ex ante* della sufficienza della

¹¹ Il debito sorge con il possesso dei redditi imponibili e per l'IVA con la cessione dei beni e il pagamento dei servizi prestati, salvo regimi speciali.

¹² In merito al rapporto tra il sequestro fondato sul reato ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000 e l'annullamento degli atti di accertamento da parte della Commissione tributaria regionale, si sono registrate diversificate pronunce della Cassazione. A fronte dell'annullamento dell'avviso di accertamento da parte della Commissione tributaria di primo grado, nel rigettare l'eccezione di illegittimità del provvedimento di sequestro per non debenza delle imposte richieste, per sottrarsi al cui pagamento era stato realizzato l'atto simulato o fraudolento, la Corte di Cassazione (n. 13233/2016) ha offerto significative indicazioni, a proposito della natura del reato di **pericolo concreto** e della **condotta modale** che lo contraddistingue. Da esse «*discende che il fatto che, nella specie, sia intervenuto annullamento dell'avviso di accertamento* (omissis), *tanto più in quanto non si afferma in ricorso essere tale sentenza passata in giudicato, non può significare il venir meno del fumus del reato proprio perché da valutare, quest'ultimo, in funzione alla natura dell'illecito, che non richiede neppure una previa azione di recupero da parte dell'amministrazione finanziaria (da ultimo, tra le altre, Sez. 3, n. 39079 del 09/04/2013, Barei e altro, Rv. 256376)... e che si caratterizza semplicemente per il detrimento che le ragioni dell'Erario possono subire per effetto di condotte insidiose ed "oblique" rispetto a pretese, pur se ancora in nuce, esercitabili dall'Amministrazione*... ». Anche in precedenza (Cass., Sez. 3, n. 40534 del 06/05/2015 Cc., dep. 09/10/2015, Rv. 265036, est. Andronio) la Corte di legittimità, rispetto a sentenze della Commissione tributaria regionale che avevano annullato gli accertamenti dei debiti tributari rispetto ai quali era contestata la fattispecie di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, aveva rilevato «*che le stesse, pur essendo provvisoriamente esecutive, non fanno venire meno in via definitiva la pretesa tributaria, essendo soggette ad impugnazione con ricorso per cassazione*». La Cassazione aveva valorizzato la circostanza che non emergeva dalla documentazione prodotta che l'Agenzia delle entrate o Equitalia avessero dichiarato in via definitiva l'insussistenza del debito, essendosi limitate a prendere atto delle richiamate sentenze, «*che impediscono, ma solo allo stato attuale, la riscossione*». Con diversa sentenza (Sez. 3, n. 39187 del 02/07/2015 Cc., dep. 28/09/2015, Rv. 264789, est. Scarcella A.), la Cassazione aveva però affermato il principio che se «*in tema di reati tributari, il profitto, confiscabile anche per equivalente, del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, va individuato nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase*», «*lo stesso non è configurabile, e non è quindi possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione, in caso di annullamento della cartella esattoriale da parte della commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva, e di correlato provvedimento di "sgravio" da parte dell'Amministrazione finanziaria*». Secondo tale pronuncia, in particolare, è l'intervenuto sgravio delle somme di cui all'avviso di accertamento che «*renderebbe privo di qualsiasi giustificazione "allo stato" (secondo la peculiare natura del giudizio cautelare, necessariamente rebus sic stantibus) il mantenimento del sequestro in assenza di qualsivoglia "attuale" pretesa erariale, sembrando non esservi infatti nell'attualità nulla da salvaguardare a seguito non solo dell'annullamento degli avvisi di accertamento ma anche del conseguente provvedimento di "sgravio" del debito tributario, ciò che manifesterebbe l'assenza, appunto, attuale, di pretese erariali, rendendo quindi illegittimo il sequestro funzionale alla confisca per equivalente di un profitto, in atto, inesistente*».

¹³ Cass. Pen., Sez. 3, Sentenza n. 17071 del 04/04/2006 Cc., dep. 18/05/2006, Rv. 234322, ha chiaramente affermato che al fine del perfezionamento del reato di cui all'art. 11 del d.lgs. 74 del 2000 è richiesto soltanto che l'atto simulato di alienazione, o gli altri atti fraudolenti sui beni, siano idonei ad impedire il soddisfacimento totale o parziale del fisco, atteso che la disposizione vigente non contiene alcun riferimento alle condizioni prima previste dall'art. 97, comma sesto, del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dall'art. 15, comma quarto, della legge n. 413 del 1991, ovvero la avvenuta effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche, o la preventiva notificazione, all'autore della condotta fraudolenta, di inviti, richieste o atti di accertamento.

¹⁴ Così Cass. Pen., Sez. 3, Sentenza n. 13233 del 24/02/2016 Cc., dep. 01/04/2016, Rv. 266771, che prescinde dall'attualità al momento della condotta di un'esecuzione esattoriale in atto (Fattispecie di vendita di una particella immobiliare a società svizzera con soci non identificabili, in cui la S.C. ha annullato con rinvio la decisione che aveva ritenuto sussistente il "fumus" del reato, senza motivare in ordine all'effettivo carattere simulato della

consistenza del patrimonio del contribuente in rapporto alla pretesa dell'Erario; (iii) **non è più richiesto che l'atto fraudolento abbia reso anche in parte, inefficace l'esecuzione esattoriale**, essendo configurata quale fattispecie di pericolo concreto e non di danno per gli interessi erariali; **l'oggetto giuridico** del reato non è il diritto di credito del fisco, bensì la **garanzia generica** data dai beni dell'obbligato, di talché il reato è configurabile anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, intervenga comunque il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori¹⁵. Residua, in quest'ultimo caso, la difficoltà della prova dell'elemento soggettivo tipico del reato in analisi connotato dalla finalizzazione dell'alienazione simulata o del compimento di altri atti fraudolenti, idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva, alla sottrazione "al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrativi relativi a dette imposte"¹⁶.

— **3. La natura del reato, il bene giuridico, i presupposti della condotta, il significato del soddisfacimento e dell'annullamento della pretesa erariale dopo la tenuta della condotta tipica.**

— **3.1. La natura del reato.**

Sulla natura di **reato di pericolo concreto** della fattispecie penale prevista dall'art. 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 la giurisprudenza della Suprema Corte è ormai ampiamente consolidata¹⁷. Attraverso l'incriminazione in esame il legislatore ha inteso evitare che il contribuente si sottragga al dovere di concorrere alle spese pubbliche creando una situazione di apparenza che possa consentirgli di rimanere nel possesso dissimulato dei propri beni, fraudolentemente sottratti alle ragioni dell'Erario.

— **3.2. Il bene giuridico.**

Secondo la prevalente elaborazione maturata in seno alla Corte di legittimità¹⁸ e che trova vasto riconoscimento dottrinale¹⁹, **l'oggetto giuridico** del reato non è il diritto di credito del fisco (componente confinata sullo sfondo), bensì la **garanzia generica patrimoniale** rappresentata dai beni dell'obbligato.

predetta operazione immobiliare e alle conseguenze derivanti dalla stessa sulla capienza del patrimonio complessivo dell'indagata, rispetto alle pretese dell'Erario); così anche Cass. Pen., Sez. 3, Sent. n. 14720 del 06/03/2008 Ud., dep. 09/04/2008, Rv. 239970; Cass. Pen., Sez. 5, Sent. n. 7916 del 10/01/2007 Cc., dep. 26/02/2007, Rv. 236053; cfr. Cass. pen., Sez. 3, Sentenza n. 39079 del 09/04/2013 Cc., dep. 23/09/2013, Rv. 256376, per fattispecie in cui è stata ritenuta penalmente rilevante la condotta di un commercialista che, in prossimità degli esiti di una verifica fiscale a suo carico, aveva ceduto immobili e quote sociali alla convivente.

¹⁵ Cass. Pen., Sez. 3, n. 36290 del 18/05/2011 - dep. 06/10/2011, Cualbu, Rv. 251077.

¹⁶ Cass. Pen., Sez. 3, n. 27143 del 22/04/2015, Noviello, Rv. 264187; Id., n. 14720 del 6/03/2008, P.M. in proc. Ghiglia, Rv. 239970.

¹⁷ Cfr., da ultimo, Cass. Pen., Sez. 3, n. 35853 del 11/05/2016, Calvi, Rv. 267648, che ha affermato che il delitto in questione è reato di pericolo, integrato dall'uso di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri o altrui beni, idonei a pregiudicare secondo un giudizio "ex ante" - l'attività recuperatoria della amministrazione finanziaria; nonché, Cass. Pen., Sez. 3, n. 13233 del 24/02/2016, Pass, Rv. 266771, con richiami ai numerosi precedenti conformi.

¹⁸ Cfr. Cass. pen., Sez. 3, n. 36290 del 18/05/2011, Cualbu, Rv. 251077.

¹⁹ MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013, 305; NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, 195.

In particolare, osservano i giudici di legittimità «*il bene giuridico protetto dalla norma va individuato nella **garanzia generica patrimoniale** offerta al fisco dai beni dell'obbligato, tenuto conto che il debitore, ex art. 2740 c.c., risponde dell'adempimento delle proprie obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri. Del resto, a ben vedere, la "tenuta" anche costituzionale (in particolare sotto il profilo del principio di offensività) della configurabilità in chiave di pericolo dell'illecito (altrimenti davvero fragile) appare garantita dalla necessità che la condotta volta alla sottrazione del bene si caratterizzi per la natura simulata dell'alienazione del bene o per la natura fraudolenta degli atti compiuti sui propri o sugli altrui beni: in altre parole, solo un atto di disposizione del patrimonio che si caratterizzi per tali modalità, strettamente tipizzate dalla norma, può essere idoneo a vulnerare le legittime aspettative dell'Erario posto che, diversamente, verrebbe sanzionata, in contrasto con il diritto di proprietà, costituzionalmente garantito, ogni possibile condotta di disponibilità dei beni, allo stesso diritto di proprietà strettamente connaturata (ed è dunque per tale ragione che questa Corte ha già espressamente affermato che non integra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte colui che, pur nella pendenza della procedura esattoriale, si limiti a disporre appunto dei propri beni : cfr. Sez.3, n. 25677 del 16/05/2012, Caneva e altro, Rv. 252996)»²⁰.*

Ancora più nitidamente la Corte di legittimità²¹ ha chiarito: «*Senza addentrarsi in inutili divagazioni sul concetto di necessaria offensività del reato, sul ruolo che il principio di offensività svolge in sede nomopoietica e interpretativa delle fattispecie di reato e sul fatto che il reato, diversamente dall'illecito civile, è un "illecito di modo", è sufficiente ribadire che l'intero d.lgs. n. 74 del 2000 codifica condotte ciascuna potenzialmente idonea a ledere, da angolazioni diverse, il medesimo ed unico bene giuridico, individuato, come detto, nel dovere di concorrere alle spese pubbliche (e di garantire, conseguentemente, il flusso di beni necessario a farvi fronte). A tal fine il legislatore ha selezionato le fasi dell'obbligazione tributaria, dalla genesi alla sua esecuzione, ritenute essenziali al suo corretto adempimento individuandole nell'obbligo (strumentale al corretto adempimento dell'obbligazione tributaria) di dichiarare i fatti costitutivi dell'obbligazione e il suo oggetto e di farlo in modo corrispondente al vero, nell'obbligo di adempiere all'obbligazione tributaria nei tempi e modi previsti, nella necessità (strumentale) di documentare fedelmente le operazioni fiscalmente rilevanti che incidono sull'an e sul quantum dell'obbligazione tributaria stessa e nel dovere di conservare tale documentazione, nella necessità di preservare la riscossione del credito erariale da attività volte a depauperare in modo fraudolento la garanzia costituita dal patrimonio del debitore. L'art. 11, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000 si ascrive a quest'ultima fase della vita dell'obbligazione tributaria. Attraverso l'incriminazione della condotta da esso prevista il legislatore ha inteso evitare che il contribuente si sottragga al suo dovere di concorrere alle spese pubbliche creando una situazione di apparenza tale da consentirgli di rimanere nel possesso dei propri beni fraudolentemente sottratti alle ragioni dell'Erario (cfr., sul punto, Sez. 3, n. 36290 del 18/05/2011, Cualbu, Rv. 251077, secondo cui l'oggetto giuridico del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte non è il diritto di credito del fisco, bensì la garanzia generica data dai beni dell'obbligato, potendo quindi il reato configurarsi anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, avvenga comunque il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori).*

Ad essere tutelata, dunque, è la **capienza patrimoniale** nell'interesse del creditore erariale limitatamente a debiti per imposte sui redditi, per IVA, nonché relativi interessi e connesse sanzioni, secondo uno schema di attivazione della responsabilità che evoca quello previsto, sia pure in ambito societario dall'art. 2394 comma 2 c.c., norma in base alla quale l'azione di responsabilità contro l'amministratore nei confronti dei creditori sociali per inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale può essere proposta quando il patrimonio sociale risulta insufficiente al soddisfacimento dei creditori sociali.

Come è stato osservato²², la conservazione del patrimonio sociale e della garanzia generica che esso rappresenta per i creditori «*costituisce contemporaneamente la prestazione propria di due distinte obbligazioni, l'una verso la società e l'altra verso i creditori sociali. Mentre però l'inadempimento dell'obbligo di conservazione del patrimonio sociale giustifica il risarcimento verso la società in presenza di qualsiasi pregiudizio patrimoniale, nei confronti dei creditori l'obbligazione risarcitoria scatta soltanto quando il pregiudizio subito dal patrimonio della società abbia pure determinato l'incapienza patrimoniale: ciò si giustifica con l'ovvia considerazione che solo in questo caso i creditori possono lamentare di aver subito un danno, mentre nessun pregiudizio all'integrità della garanzia patrimoniale subiscono allorché il patrimonio sociale, ancorché diminuito in conseguenza del comportamento illecito degli amministratori, continui ad essere capiente». A favore dell'applicabilità, in via analogica, della **disciplina dell'art. 2394 c.c.** (dettato in tema di società per azioni)*

²⁰ Così Cass. Pen., Sez. 3, 13233/2016.

²¹ Cass. Pen., Sez. 3, n. 3011/2017.

²² SILVESTRINI, *La responsabilità degli amministratori delle società per azioni*, in *La Governance nelle società di capitali. A dieci anni dalla riforma (AA.VV.)*, 2013.

anche **per la responsabilità degli amministratori delle s.r.l.** nei confronti dei *creditori sociali* milita l'insegnamento della Corte di Cassazione²³.

Se l'atto dispositivo di un bene mobile o immobile rende di per sé maggiormente difficoltosa ed incerta l'esazione del credito, essendo il danaro bene fungibile per eccellenza e quindi più facilmente occultabile, tanto da legittimare l'esperibilità dell'**actio revocatoria in sede civile ex art. 2901 c.c.**, non può tuttavia perciò ritenersi integrata la finalità fraudolenta sul piano penale, dovendo l'atto dispositivo essere caratterizzato da un **quid pluris**, ovverosia dalla modalità ingannevole attraverso la quale viene realizzato. Altrimenti, il concetto di atto fraudolento verrebbe a dilatarsi oltre misura fino a far coincidere i presupposti del reato di cui all'art.11 d. lgs. 74/2000 con quelli dell'azione revocatoria civile, frustrando, in contrasto con la stessa *littera legis*, la finalità perseguita dal legislatore penale che consiste nella punibilità del contribuente che intenzionalmente sottrae con modalità fraudolente i beni facenti parte del proprio patrimonio riducendo la garanzia del Fisco e così neutralizzando, secondo una prognosi da effettuarsi *ex ante*, in tutto od in parte la fruttuosità di una eventuale procedura esecutiva²⁴.

Secondo diversa opinione, il bene giuridico tutelato si identificherebbe nel **corretto funzionamento delle procedura esecutiva**, con la repressione di azioni di sviamento della stessa²⁵. Dalla ricordata opzione interpretativa, in particolare, che valorizza la componente di ostacolo alla funzione nella lettura della struttura del reato, possono discendere conseguenze non secondarie, specie in punto di identificazione dell'idoneità delle condotte tipiche a rendere, anche in parte, inefficace la riscossione coattiva. In via di sintesi, esse si identificano (i) in una consistente procrastinazione del momento di valutazione dell'idoneità ostaculatoria, che sembrerebbe non poter prescindere da una manifestazione attuale della funzione esecutiva recuperatoria o, comunque, dai suoi immediati prodromi (da quelli più lontani — accessi, ispezioni e verifiche o notifica degli inviti e delle richieste previste dalle singole leggi di imposta — a quelli più prossimi all'esecuzione coattiva — notifica di atti di accertamento o iscrizioni a ruolo); (ii) in una restrizione delle condotte tipiche, dovendosi ritenere che anche le alienazioni simulate e gli atti fraudolenti idonee a determinare l'insufficienza patrimoniale perdano rilievo penale per vicende estintive dell'iniziale pretesa erariale (quale l'annullamento in sede contenziosa giudiziale o in via di autotutela) o per la mancata attivazione di quella coattiva²⁶ (ad esempio in ragione dell'adempimento spontaneo).

²³ Cfr. Cass. Civ., Sez. 1, Sentenza n. 20476 del 2008; Id., n. 9619 del 22/04/2009, Rv. 608228; Id., n. 621 del 201. Non mancano voci discordi, ma è stato segnalato che nella versione in vigore prima della riforma, l'art. 2487, comma 2, c.c. richiamava espressamente l'art. 2394 c.c.; in goni caso, lo stesso effetto estensivo potrebbe conseguirsi in virtù della previsione dell'art. 2476, comma 6, c.c. ovvero considerando il creditore titolare di un'azione extracontrattuale legittimata dal comportamento illecito degli amministratori lesivo del loro diritto di credito (Trib. di Milano, 6 febbraio 1989, in Giur. It., 1989, I, 2, 758).

²⁴ Cass. Pen., Sez. 3, n. 10161/2018.

²⁵ ALDROVANDI, *Commento sub art. 11*, in CARACCIOLI, GIARDA, LANZI (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria, commentario al Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*, Padova, 2001. Come osserva INGRASSIA, *Le diverse forme di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in BRICCHETTI e VENEZIANI (a cura di) *I reati tributari*, Torino, 2017, a sostegno di tale opzione vengono addotti tre fondamentali argomenti: «(a) *la voluntas legis espressa nella Relazione Governativa di accompagnamento al d.lgs. n. 74/2000 ove si sottolinea l'intenzione di punire «condotte fraudolente [...] che il debitore d'imposta ponga in essere [...] al fine di frustrare la procedura di riscossione coattiva»; (b) il tipo descritto dalla norma, nella misura in cui non punisce qualsiasi condotta che impoverisca il patrimonio del contribuente, ma solo quelle simulate o fraudolente, che non solo incidano sulla garanzia patrimoniale, ma anche e soprattutto sul positivo esperimento di una procedura esecutiva; (c) le precedenti formulazioni del delitto e, in particolare, l'art. 97 comma 6 d.P.R. n. 602/1973, trovavano il loro perno nel preservare il buon esito della procedura esecutiva».*

²⁶ Soltanto quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, il concessionario procede alla riscossione coattiva delle somme iscritte a ruolo, degli interessi di mora e delle spese di esecuzione. E' quindi l'**inutile decorso del previsto termine legale dopo la notificazione della cartella di pagamento che segna l'inizio del procedimento esecutivo tributario**. Come ben sintetizza Cass. Pen. Sez. 3, n. 14720 del 09/04/2008, P.M. in proc. Ghiglia, Rv. 23997014 né la verifica fiscale, né il successivo accertamento costituiscono atti della procedura di riscossione, tanto meno della procedura di riscossione coattiva. Ai sensi delle disposizioni sulla riscossione delle imposte sui redditi (D.P.R. 29.9.1973 n. 602), la **riscossione**, quando non avviene per **ritenuta diretta** o per **versamento diretto** (attraverso la c.d. autoliquidazione), ha inizio con l'**iscrizione a ruolo** del contribuente, laddove il **ruolo costituisce il titolo esecutivo**, formato dallo stesso ufficio tributario e quindi trasmesso all'apposito servizio di concessione per la riscossione, che deve provvedere a notificarlo al contribuente tramite la cartella di pagamento. Del tutto estranea

L'opzione esegetica in esame ha il merito di sviluppare una più intensa responsabilizzazione dell'interprete nell'individuazione della effettiva idoneità della condotta ad ostacolare l'efficacia della riscossione coattiva, parametro del resto espresso ed ulteriore del tipo normativo. In altre parole, rimarca assai il fatto che l'idoneità non è concetto equivalente alla realizzazione di un'alienazione simulata o di un atto fraudolento.

Non può omettersi di riconoscere, in ogni caso, che l'opinione sottostima il significato della nuova descrizione del tipo che, prescindendo dall'esistenza di una procedura esecutiva in corso, si pone in linea con una consapevole scelta di politica criminale a favore della tutela – evidentemente più ampia ed anticipata - della garanzia patrimoniale che il contribuente debitore deve all'erario²⁷. Inoltre, la necessità di una considerazione attenta del requisito autonomo della idoneità ad incidere sull'efficacia delle riscossione coattiva ben può essere salvaguardata esigendo una valutazione dell'intero patrimonio del contribuente da rapportarsi alle pretese dell'Erario, ben suscettibili di essere infatti ugualmente garantite pur in presenza della realizzazione di atti simili. Il rischio che la pretesa tributaria non trovi capienza nel patrimonio del debitore presuppone infatti che la diminuzione causata dall'atto realizzato comporti una riduzione significativa delle garanzie, da valutare sia in relazione al credito sia in relazione al patrimonio del contribuente.

– 3.3. I presupposti della condotta.

Dalla natura del reato e dal bene giuridico presidiato derivano significative conseguenze anche in punto di **presupposti della condotta**.

– **3.3.1.** In primo luogo, come visto, è stabilmente ritenuto che l'**esecuzione esattoriale non configuri presupposto** della condotta illecita, essendo prevista unicamente quale evenienza futura che la condotta tende — e deve essere idonea — a neutralizzare o comunque a rendere almeno in parte inefficace²⁸. Ai fini del perfezionamento del delitto, infatti, è ritenuta sufficiente la idoneità *ex ante* della condotta a rendere inefficace (anche solo parzialmente) la procedura di riscossione e non anche l'effettiva verifica di tale evento²⁹.

Ne discende che come l'intervenuto **annullamento dell'avviso di accertamento**, tanto più con sentenza non passata in giudicato, non esclude il *fumus* del reato, lo stesso non richiede neppure una **previa azione di recupero** da parte dell'amministrazione finanziaria (da ultimo, tra le altre, Sez. 3, n. 39079 del 09/04/2013, Barei e altro, Rv. 256376),

Non può essere trascurato che un orientamento della giurisprudenza di legittimità³⁰ e della dottrina ha ritenuto, almeno da principio, che l'inizio di una specifica attività esecutiva erariale continui a costituire un

a questo procedimento è la verifica fiscale, ovvero il complesso di atti istruttori in base ai quali l'ufficio tributario procede al successivo accertamento, che solo alla fine confluirà nella formazione del titolo esecutivo, cioè del ruolo.

²⁷ In tal senso MUSCO, ARDITO, *op. cit.*

²⁸ BRICCHETTI, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in FALSITTA (a cura di), *Il diritto penale tributario. aspetti problematici*, Milano, 2001, 127; in giurisprudenza cfr. Cass. Pen., Sez. 3, 3.7.2015, n. 36378; Id., 8.4.2015, n. 15449; Id., 7.6.2011, n. 35310; Id., 5.5.2011, n. 23986; Id., 40561 del 4/4/2012, Soldera, Rv. 253400 che ha rimarcato l'inquadramento del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte nella categoria dei reati di pericolo, avendo il legislatore in tal modo stabilito una linea di tutela prodromica delle pretese del Fisco, attraverso l'illiceità penale delle condotte che pongono a repentaglio l'obiettivo di realizzazione della pretesa tributaria. «In base a tale impostazione non v'è sincronia, quindi, tra la consumazione del reato e la realizzazione della pretesa tributaria, dovendo la prima precedere la seconda per poter reprimere quelle condotte che mettono a rischio la "conservazione della generica garanzia patrimoniale riservata all'erario"»; nello stesso senso, Cass. Pen., Sez. 3, 39089/2013.

²⁹ Tra le tante, cfr. Cass. Pen., Sez.3, n. 36290 del 18/05/2011, Cualbu, Rv. 251076; Id., n. 14720 del 09/04/2008, P.M. in proc. Ghiglia, Rv. 239970; Cass. Pen., Sez. 5, n. 7916 del 26/02/2007, Cutillo, Rv. 236053; Cass. Pen., Sez. 3, n. 17071 del 18/05/2006, De Nicolo, Rv. 234322).

³⁰ NANNUCCI, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in NANNUCCI D'AVIRRO (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario (d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, Padova, 2000; in giurisprudenza cfr. Cass.Pen., Sez. 2, 9.2.2006, n. 7600; Cass.Pen, Sez. 6, 26.1.2005, n. 9251, Scalera.

presupposto implicito della condotta. Si ritengono ampiamente chiarite le diversità strutturali tra la fattispecie in commento e la sua antesignana diretta, come le ragioni esplicitate in sede di riforma della anticipazione della tutela contrapposte a questa ipotesi ricostruttiva.

— **3.3.2.** Assai problematica, invece, è la configurazione quale presupposto della condotta del **debito tributario** — insorto ma non ancora adempiuto — **superiore alla soglia di euro 50.000.** Merita muover dai dati sicuri.

Per il raggiungimento di tale soglia, anzitutto, **rilevano, congiuntamente,** le passività per **imposte dirette** (IRPEF e IRES), per **IVA** o per **relativi interessi**³¹ e le **conseguenti sanzioni** (cfr. d.lgs. n. 471/1997 e 472/1997).

Per differenza, **non rilevano** le passività per tasse o per **imposte diverse** da quelle anzidette (si ponga mente, ad esempio, all'IRES) e neppure per ritenute sul reddito di lavoro dipendente verso l'Inps.³²

Occorre, ancora, chiarire **se il debito** di importo e natura qualificata **debba preesistere alla condotta** (configurandosi quale autentico presupposto di essa), ovvero se quest'ultima possa anticiparlo, come certo avviene, per quanto sopra spiegato, rispetto all'inadempimento del debito insorto.

Ciò rende imprescindibile stabilire **quando sorge l'obbligazione tributaria,** chiarendo quale sia il rapporto tra la nascita del debito e l'accertamento tributario da parte degli uffici amministrativi competenti, ma anche quale sia **lo spazio di autentica autonomia del giudice penale nell'accertamento** del debito e del suo importo.

E bene, il **debito tributario principale** sorge, per le imposte sui redditi, con il **possesso dei redditi imponibili** e, per l'**IVA, con la cessione dei beni e il pagamento dei servizi prestati,** salvo regimi speciali. Si tratta di importi pecuniari che si determinano unitariamente su base temporale diversificata: in alcune evenienze il riferimento è l'**anno solare** (è il caso delle imposte sui redditi, dovute per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma, salvo quanto stabilito nel comma 3 dell'art. 8 e nel secondo periodo del comma 3 dell'art. 11 del TUIR); in altri il riferimento temporale più limitato essendo collegato a **periodi infra—annuali** (è il caso dell'IVA, determinata mensilmente o trimestralmente rispetto ai corrispondenti periodi di riferimento). Inoltre, dall'esistenza e dall'importo di un debito per imposte sui redditi (al momento del saldo) e sul valore aggiunto può originare, a sua volta, un'immediata ed ulteriore obbligazione tributaria che impone di versare, a titolo di **acconto,** con diverse scadenze, l'imposta che maturerà nel periodo di imposta successivo; in altre parole, un versamento di imposta dovuto da alcune categorie di contribuenti anteriormente alla scadenza del periodo di imposta al quale il tributo si riferisce, che integra l'autonoma obbligazione tributaria di anticipare la corresponsione dell'imposta ed il cui inadempimento o tardivo e insufficiente adempimento è immediatamente presidiato con sanzioni (cfr. art. 13 d.lgs. n. 471/1997).

Occorre, in proposito, considerare alcune **regole fondamentali del sistema impositivo,** di seguito sintetizzabili: (i) il debito di imposta originato dall'obbligazione tributaria sorge prima della dichiarazione e dell'accertamento, già allorché si verifica l'operazione imponibile prevista dalla legge (arg. ex art. 1 DPR 633/72); (ii) per l'IVA³³, in via generale³⁴, la nascita della fattispecie imponibile (in relazione alla cessione dei beni) non

³¹ Il riferimento appare sia per gli **interessi legali** (art. 1284 c.c.) che a quelli di **mora** ex art. 30 del d.P.R. n. 602/1973, alla cui stregua decorso inutilmente il termine previsto dall'art. 25, comma 2, sulle somme iscritte a ruolo, escluse le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi, si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora al tasso determinato annualmente con decreto del Ministero delle finanze con riguardo alla media dei tassi bancari attivi. Secondo il Provvedimento n. 95624/2018 dell'Agenzia delle Entrate, dal 15 maggio 2018, quest'ultimo tasso di interesse (da applicare nelle ipotesi di ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo) è sceso dal 3,50% al 3,01% su base annua.

³² Cass. Pen. Sez. 3, n. 37389/2013 che sembra estendere l'esclusione anche alle ritenute verso Equitalia per somme pertinenti a rateizzazioni.

³³ Come per talune tipologie di redditi rilevanti ai fini IRPEF, quali i redditi di impresa e per l'IRES.

risulta condizionata dall'esistenza di una manifestazione finanziaria (incasso) ma dal ricorrere del mero presupposto di fatto (artt. 1, 2, 6 DPR 633/72, variazione declinata in base alla natura del bene, nella stipulazione dell'atto, nella consegna e spedizione del bene mobile e nella produzione degli effetti traslativi); in altre evenienze il presupposto di imposta coincide con il pagamento (ad esempio per la prestazione di servizi, ovvero in caso di effettivo pagamento dei beni ceduti) o con la emissione della fattura. Il primo principio evidenzia la natura legale dell'obbligazione tributaria, per cui il debito d'imposta nasce ex lege nel momento in cui si verifica il presupposto di fatto cui la legge collega il sorgere del tributo, prima e a prescindere di qualsiasi dichiarazione e atto di accertamento dell'amministrazione finanziaria³⁵, difformemente da quanto sostenuto dai fautori della concezione "costitutivista" dell'obbligazione tributaria.

Nel caso dell'IVA³⁶, il **debito di imposta**, in via ordinaria, sorge **già durante il periodo di imposta annuale di riferimento**, dovendosi provvedere alla determinazione del tributo su base temporale infra—annuale (mensile o trimestrale)³⁷. A ciò si aggiunge il peculiare regime dell'**acconto IVA**³⁸, alla cui stregua, entro il 27

³⁴ Salvo deroghe al regime di esigibilità ex art. 6, comma 5, DPR 633/72 prevista dall'art. 32—bis (liquidazione dell'IVA secondo la contabilità di cassa) D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

³⁵ Confortano questa lettura, oltre all'orientamento della Corte Costituzionale (n. 2863/72, 3362/75) e della Cassazione civile (Cass., 2423/1994, SSUU n. 9201/1990, Cass., n. 2786/1989, SS.UU. n. 4779/87): - il rilievo che l'omesso o il ritardato versamento in acconto e periodico dell'IVA determina il pagamento di una sanzione (art. 13 d.lgs. n. 471/1997), situazione priva di giustificazione se non fosse già sorta l'obbligazione; - il meccanismo di determinazione dell'IVA ex art. 19 DPR 633/72 e di versamento con frequenza mensile diversificata, ad ogni modo prima del maturare del termine della dichiarazione annuale, circostanza che avvalorata come la nascita del debito d'imposta non sia riconnessa a quest'ultima; — l'accertamento dell'ufficio ex art. 54, comma 4 DPR 633/72 già durante il periodo di imposta in presenza di elementi che consentono di stabilire l'esistenza di corrispettivi o di imposta, in tutto o in parte, non dichiarato o di detrazioni in tutto o in parte non spettanti; — i controlli dell'ufficio ex art. 54-bis, comma 2, DPR 633/1972 circa la tempestiva effettuazione dei versamenti di imposta, in caso di pericolo per la riscossione, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale.

³⁶ Per l'IVA il riferimento normativo è rappresentato dal **D.P.R. 26/10/1972, n. 633** (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), pubblicato nella Gazz. Uff. 11 novembre 1972, n. 292, S.O. Tra le caratteristiche fondamentali dell'IVA vi è la **trasparenza** (connotato che importa che in qualsiasi fase del ciclo produttivo sia determinabile l'imposta gravante sul bene) e la **neutralità** per i soggetti passivi (*percossi* dal tributo) che operano nell'esercizio di imprese, arti o professioni ed in tale contesto cedono beni e/o prestano servizi. Infatti, costoro possono esercitare il diritto di **rivalsa** ex art. 18 D.P.R. n. 633/1972 (addebitando l'Iva ai cessionari e/o committenti, ovvero coloro che acquistano i beni da essi ceduti e/o i servizi da essi prestati) e il diritto alla **detrazione** dell'imposta pagata sugli acquisti ex art. 19, 19—bis (percentuale di detrazione), 19—bis.1 (esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi), 19—bis.2 (Rettifica della detrazione), 19—ter (detrazione per gli enti non commerciali) D.P.R. n. 633/1972), venendo ad incidere solo il valore incrementato del bene in ciascuna fase successiva (per ciò detta anche plurifase), proporzionalmente ad esso, con aliquote differenziate in base alle caratteristiche dei beni e/o servizi. Gravato definitivamente dal tributo è il consumatore finale, soggetto *inciso* che non può esercitare alcun diritto di detrazione. Il sistema di detrazione mira ad evitare il cumulo dell'IVA ricevuta per le vendite e le prestazioni effettuate (per la quale i soggetti passivi svolgono una vera e propria funzione esattoriale per conto dello Stato) e l'IVA pagata per gli acquisti effettuati ed i servizi ricevuti è organizzato per masse di atti economici. Regimi speciali rispetto a quelli previsti dagli articoli 19—19—bis.2 DPR n. 633/1972 sono previsti per i produttori agricoli (art. 34 D.P.R. n. 633/1972), per l'agriturismo (art. 5, comma 2, legge n. 413/1991), per le agenzie di viaggio e turismo (art. 74—ter D.P.R. n. 633/1972), per gli intrattenimenti e giochi (art. 74, comma 5, D.P.R. n. 633/1972), per i beni usati (cd. regime del margine ex artt. 36—40—bis DPR n. 633/1972), per il commercio di rottami (art. 74, comma 7 e 7 bis D.P.R. n. 633/1972), per l'editoria e le telecomunicazioni (art. 74 D.P.R. n. 633/1972). L'IVA è applicabile al ricorrere, anzitutto, del **presupposto soggettivo**, rappresentato dall'esercizio di imprese (artt. 4 D.P.R. n. 633/1972, 2195, 2135 c.c.), arti e professioni (art. 5 D.P.R. n. 633/1972) nei cui contesti si realizzano specifiche operazioni (art. 1 D.P.R. 26/10/1972, n. 633); le importazioni, per contro, rilevano da chiunque siano effettuate (art 67 D.P.R. n. 633/1972).

³⁷ Ai sensi dell'art. 18 del **D. Lgs. n. 241/97**, la determinazione dell'Iva a debito (da versare) va effettuata, con periodicità mensile entro il giorno 16 del mese successivo a quello di competenza delle operazioni attive e passive. Peraltro, ai sensi dell'art. 7 d.p.r. n. 542/1999, alcuni categorie di contribuenti (quelli che esercitano attività d'impresa costituita da prestazioni di servizi ovvero che esercitano arti e professioni e che, nell'anno solare precedente, hanno conseguito un volume d'affari non superiore a €400.000; quelli che esercitano altre attività e che, nell'anno solare precedente, hanno conseguito un volume d'affari non superiore a €700.000), possono optare per la liquidazione trimestrale dell'Iva entro il giorno 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei tre trimestri solari (quindi 16 maggio per il primo trimestre, 16 agosto per il secondo trimestre, e 16 novembre per il terzo trimestre, la liquidazione del quarto trimestre effettuandosi direttamente con la dichiarazione annuale). L'opzione per la liquidazione trimestrale dell'iva comporta un aggravio di interessi nella misura dell'1%. Vi è poi una categoria di contribuenti che indipendentemente dal volume d'affari conseguito può eseguire le liquidazioni periodiche ed i versamenti con periodicità trimestrale (i cd. trimestrali speciali), rappresentata dagli esercenti

dicembre di ogni anno i soggetti passivi Iva (tranne alcune categorie esonerate) sono tenuti ad effettuare il versamento dell'acconto Iva dovuto in base alle risultanze dell'ultimo periodo di versamento relativo all'annualità precedente, con importo determinabile con il metodo storico, analitico o previsionale³⁹.

L'**IRPEF** è l'imposta sul reddito delle persone fisiche disciplinata dal d.p.r. n. 917/1986 (TUIR). Si tratta di un'imposta generale (colpisce l'insieme dei redditi del contribuente), personale (considera la situazione economico— sociale e familiare del contribuente), ad aliquota progressiva (aumenta in maniera più che proporzionale con l'incremento del reddito sulla base del principio della capacità contributiva ex art. 53 della Costituzione), diretta (colpisce direttamente il reddito prodotto dai soggetti residenti in Italia e il reddito prodotto in Italia dai soggetti che risiedono all'estero) e periodica, parametrata **sull'anno solare, cui corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma ex art. 7 TUIR**. Il presupposto dell'imposta (art. 1 TUIR) è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art.6 del TUIR⁴⁰.

impianti di distribuzione di carburante per uso autotrazione e dagli autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti nell'apposito all'albo di cui alla Legge 6/6/74 n.298.

³⁸ L'art. 6 della Legge 29 dicembre 1990, n. 405 prescrive l'obbligo, per i soggetti passivi IVA, di procedere al pagamento di un acconto sull'imposta sul valore aggiunto relativa all'ultimo periodo dell'anno (mese o trimestre), da effettuarsi entro il giorno 27 del mese di dicembre di ogni anno. Il pagamento dell'ammontare quantificato, da effettuarsi mediante modello di pagamento F24, non può formare oggetto di rateizzazione: in caso di omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'acconto IVA, trova applicazione la sanzione amministrativa ex art. 13 d.lgs. n. 471/1997 del 30% di quanto non versato, ovvero del 15% – sanzione base del 30% ridotta alla metà – se il versamento è effettuato entro 90 giorni dalla scadenza del termine ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158. È possibile avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, mediante versamento dell'acconto dovuto, degli interessi legali e delle sanzioni ridotte a seconda di quando lo stesso verrà perfezionato. In sostanza, l'Amministrazione finanziaria chiede ai contribuenti che applicano l'Iva di versare un **acconto relativo all'Iva dovuta nell'ultimo trimestre dell'anno** (per i contribuenti che effettuano liquidazioni trimestrali), oppure relativo all'**Iva di dicembre** (per i contribuenti che effettuano liquidazioni mensili). L'effetto è quello di un **anticipo del versamento del saldo** Iva che sarà dovuto nell'anno di imposta successivo.

³⁹ Il contribuente tenuto al versamento dell'acconto IVA ha a disposizione tre modalità di determinazione dello stesso: — metodo storico, che prevede il pagamento dell'88% di quanto pagato nella liquidazione IVA del quarto trimestre 2016 (da calcolare sommando l'acconto versato e il saldo versato l'anno successivo); — metodo previsionale, che comporta il versamento dell'88% dell'IVA effettivamente dovuta sul mese di dicembre 2017 o sul quarto trimestre 2017 (calcolo, in via generale, assai complicato con il rischio di versare un acconto di valore inferiore al dovuto); — metodo analitico che si perfeziona con il pagamento del 100% dell'IVA a debito dovuta in riferimento alle operazioni effettuate, nell'ultimo periodo dell'anno (dicembre o quarto trimestre) fino al 20 dicembre 2017. Il soggetto passivo può, pertanto, scegliere il metodo maggiormente favorevole o di più agevole adozione. In ogni caso, l'acconto IVA non è dovuto se l'importo determinato dal contribuente è inferiore ad euro 103,29

⁴⁰ Quanto alla **base imponibile**, l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato, per i residenti, da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 del TUIR e, per i non residenti, soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato (art. 3 TUIR). Sono esclusi dall'imponibile i redditi soggetti a tassazione separata (art.17TUIR). La base imponibile IRPEF è rappresentata dal **reddito complessivo netto** che si calcola seguendo il seguente processo: reddito complessivo lordo (somme dei singoli redditi percepiti, al netto dei redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta e a imposta sostitutiva e soggetti a tassazione separata), — oneri deducibili ex art.10 TUIR(che ne offre una elencazione tassativa, solo in parte estendibile ai non residenti, posto il disposto dell'art.24 TUIR); — deduzione della rendita catastale dell'abitazione principale e della pertinenze di essa (art. 10, comma3-bis,TUIR); = reddito complessivo netto(base imponibile). L'imposta lorda deriva dall'applicazione al reddito complessivo netto delle seguenti aliquote, crescenti per scaglioni di reddito: a) fino a 15.000 euro, 23 per cento; b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 27 per cento; c) oltre 28.000 euro e fino a 55.000 euro, 38 per cento; d) oltre 55.000 euro e fino a 75.000 euro, 41 per cento; e) oltre 75.000 euro, 43 per cento (art. 11TUIR). L'**imposta netta** è determinata operando sull'**imposta lorda**, fino alla concorrenza del suo ammontare, le **detrazioni** previste negli articoli 12 (detrazioni per carichi di famiglia), 13 (detrazioni per redditi di lavoro e per altre tipologie di reddito), 15 (oneri detraibili, in misura pari al 19per cento del loro importo, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo), 16(detrazioni per canoni di locazione di immobili utilizzati come abitazione principale) e 16-bis (spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici)nonché in altre disposizioni di legge). Dall'imposta netta si detrae l'ammontare dei **crediti d'imposta** spettanti al contribuente a norma dell'articolo165 e altri crediti d'imposta (cfr. quello previsto dall'art.7 della legge n. 448/1998, dall'art. 1 d.l. n. 82/2014, conv. in legge n 1065/2014, il credito di imposta per nuove assunzioni a tempo determinato di personale altamente qualificato ex art. 24 d.l. n. 83/2012). In esito a questa detrazione si perviene ad identificare l'**IRPEF dovuta**, mentre per quella da versare dovrà scomputarsi eventuali ritenute di acconto effettuate da terzi su somme corrisposte al contribuente e che hanno concorso a formare il reddito complessivo.

L'IRRES è un'imposta **personale ad aliquota proporzionale** (l'imposta è commisurata al reddito complessivo netto con l'aliquota del 24 per cento). Il **presupposto di imposta** è rappresentato dal possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6 (art. 72 TUIR). Quanto alla **base imponibile**, l'imposta si applica sul reddito complessivo netto, determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del TUIR, per le società e gli enti commerciali residenti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, del capo III del TUIR, per gli enti non commerciali residenti di cui alla lettera c) e dei capi IV e V del TUIR, per le società e gli enti commerciali non residenti di cui alla lettera d). Le società residenti di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 73 e quelle non residenti di cui alla lettera d) possono determinare il reddito secondo le disposizioni del capo VI (imprese marittime) del TUIR⁴¹.

I contribuenti che presentano la **dichiarazione dei redditi** devono versare le imposte, utilizzando il Modello F24, entro determinati termini, che variano a seconda della tipologia di contribuente (persona fisica, società di persone, società di capitali o ente equiparato).

In generale, i versamenti delle imposte sui redditi (Irpef o Ires) avvengono in 2 fasi: il saldo relativo all'anno oggetto della dichiarazione e l'acconto per l'anno successivo, che va pagato in una o in due rate, a seconda dell'importo.

Quanto ai versamenti delle persone fisiche, salvo proroghe, il saldo che risulta dal modello Redditi Pf e l'eventuale prima rata di acconto devono essere versati entro il 30 giugno dell'anno in cui si presenta la dichiarazione, oppure entro i successivi 30 giorni pagando una maggiorazione dello 0,40%. La scadenza per l'eventuale seconda o unica rata di acconto è invece il 30 novembre. L'**acconto Irpef** è dovuto se l'imposta dichiarata in quell'anno (riferita, quindi, all'anno precedente), al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta, delle ritenute e delle eccedenze, è superiore a 51,65 euro. L'acconto è pari al 100% dell'imposta dichiarata nell'anno e deve essere versato in una o due rate, a seconda dell'importo: unico versamento, entro il 30 novembre, se l'acconto è inferiore a 257,52 euro; due rate, se l'acconto è pari o superiore a 257,52 euro; la prima pari al 40% entro il 30 giugno (insieme al saldo), la seconda – il restante 60% - entro il 30 novembre.

Quanto ai versamenti dell'acconto delle società di persone ed enti equiparati, tali soggetti sono tenute al solo versamento dell'Irap. L'Irpef è versata direttamente dai soci, a cui i redditi sono imputati per trasparenza (a prescindere dalla percezione).

Venendo infine ai versamenti degli acconti delle società di capitali ed enti equiparati, i versamenti a saldo e l'eventuale primo acconto Ires devono essere eseguiti entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, oppure entro il trentesimo giorno successivo, maggiorando le somme dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo. Mette conto precisare che i soggetti, che in base a disposizioni di legge, approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, devono versare il saldo e il primo acconto entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio. Se il bilancio non è approvato nel termine stabilito, il versamento è, comunque, effettuato entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso. Resta ferma la facoltà di versamento entro i successivi 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40%. L'acconto Ires è fissato nella misura del 100%. L'acconto è pagato in due rate, salvo che il versamento da eseguire alla scadenza della prima non superi i 103 euro. In questo caso, il 40% dell'acconto dovuto è versato alla scadenza della prima rata e il residuo importo alla scadenza della seconda, cioè entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Ciò ricostruito, occorre riconoscere che la fattispecie descritta dall'art. 11 del d.lgs. n. 74/2000 **non richiede in maniera esplicita che il debito tributario sia preesistente alla condotta**, onde non sembrano affatto peregrine interpretazioni che attribuiscono **rilevanza penale anche a comportamenti sorti anteriormente al debito d'imposta**.

⁴¹ Limitando l'analisi ai **criteri di determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali residenti** di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, lo stesso è considerato reddito d'impresa da qualsiasi fonte provenga (presunzione assoluta) ed è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II (art. 81 TUIR). Ai sensi dell'art. 83, comma 1, TUIR il **reddito complessivo** è determinato apportando al **risultato netto (utile o perdita)** risultante dal **conto economico**, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le **variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri** stabiliti nelle successive disposizioni della sezione I. Per i **soggetti IAS adopter** (che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i **criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili**.

La stessa Corte di legittimità ha rimarcato, di recente, che la fattispecie è costruita sull'«**anticipazione della soglia di rilevanza penale della condotta, collocata in un momento nel quale l'obbligazione tributaria può non essere ancora sorta**»⁴²; non di meno i giudici di legittimità hanno avvertito la necessità di evidenziare come le **modalità strettamente tipizzate** della condotta di disposizione del patrimonio (volta alla sottrazione del bene e caratterizzata per la natura simulata dell'alienazione del bene o per la natura fraudolenta degli atti compiuti sui propri o sugli altrui beni), in unione all'ulteriore requisito dell'**idoneità a vulnerare**, ponendole in pericolo, le legittime aspettative dell'Erario (imponendo la valutazione dell'intero patrimonio del contribuente da rapportarsi alle pretese dell'Erario, ben suscettibili di essere ugualmente garantite pur in presenza della realizzazione di atti simili) sono imprescindibili requisiti di stretta interpretazione per offrire una ricostruzione della fattispecie che eviti di sanzionare, in contrasto con il diritto di proprietà, costituzionalmente garantito, ogni possibile condotta di disponibilità dei beni, allo stesso diritto di proprietà strettamente connaturata. Ragione per la quale è stato affermato che non integra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte colui che, pur nella pendenza della procedura esattoriale, si limiti a disporre dei propri beni⁴³.

Secondo altra impostazione, invece, il **debito deve essere preesistente al momento della condotta fraudolenta**, costituendone il presupposto⁴⁴. In altre parole, il debito deve essere già maturato anche se, non è indispensabile che di esso l'agente abbia avuto conoscenza formale da parte del Fisco, essendo sufficiente che sia consapevole della sua esistenza. Si teme che, altrimenti, la condotta finirebbe per perdere reale consistenza, pervenendo a criminalizzare l'ipotetica finalità di sfuggire il pagamento di debiti tributari futuri.

Può ritenersi che le preoccupazioni non siano pretestuose e che siano solo in parte contenibili valorizzando la stretta interpretazione dei requisiti anzidetti (modalità tipizzate e della idoneità a frustare le pretese erariali). D'altro, l'insorgere del debito erariale deve essere apprezzato secondo il **criterio di determinazione per competenza**, potendo emergere, almeno per l'IVA, anche all'esito di **periodi infra—annuali**, ovvero evidenziarsi già durante il singolo periodo di imposta annuale, non essendo condizionato né dalla dichiarazione, né dalla scadenza del termine di versamento—adempimento, né dall'accertamento e dunque profilarsi in **sostanziale concomitanza** con la condotta tipica. Inoltre, deve pacificamente ammettersi che il debito qualificato previsto dalla fattispecie penale — preesistente o concomitante alla condotta — possa **cumulare passività infra—annuali e pluriannuali**, singolarmente sottosoglia.

Inoltre, la base legale dell'insorgere della obbligazione tributaria autorizza il **giudice penale a calcolare autonomamente il debito erariale e gli interessi**, senza dover attendere l'atto di accertamento tributario. Più problematica, invero, è la quantificazione delle sanzioni amministrative, sia per la natura costitutiva della relativa irrogazione, sia per la possibile oscillazione secondo criteri soggettivi e oggettivi che guidano la discrezionalità rimessa all'autorità amministrativa⁴⁵.

⁴² Cass. Pen., Sez. 3, n. 13233/2016. Cfr. SANTORIELLO, *Una completa ricostruzione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, Fisco, 2016, 18, 1778.

⁴³ Cass. Pen. Sez.3, n. 25677 del 16/05/2012, *Caneva e altro*, Rv. 252996.

⁴⁴ SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013, p. 381.

⁴⁵ In effetti, la sanzione pecuniaria viene, nella maggior parte dei casi, fissata dalla norma con un *range* edittale rapportato al tributo oggetto della violazione, ovvero tra un minimo e un massimo espressi in valuta. In taluni casi, per contro, le violazioni tributarie vengono invece sanzionate in misura fissa, anche qui in rapporto al tributo evaso, ovvero in valuta.

– **3.4. Il significato del soddisfacimento e dell'annullamento della pretesa erariale dopo la tenuta della condotta tipica.**

Strettamente collegato alle tematiche dell'identificazione del bene giuridico e della natura dell'incriminazione è il significato del **soddisfacimento della pretesa erariale** dopo la tenuta della condotta tipica, così come la questione dei **presupposti** di quest'ultima.

Proprio la natura di reato di pericolo concreto a salvaguardia della garanzia patrimoniale generica nell'interesse del creditore erariale sostiene l'opinione prevalente in sede giurisprudenziale che lo stesso può configurarsi, almeno in termini oggettivi, anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, **intervenga annullamento della pretesa erariale** o avvenga comunque il **pagamento dell'imposta e dei relativi accessori**⁴⁶. Sia detto che la soluzione non è affatto scontata, né priva di sofferenze nella elaborazione giurisprudenziale.

In merito al rapporto tra **l'annullamento in sede tributaria degli atti di accertamento** del debito tributario ed il *fumus* del reato ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000, in materia cautelare, sono intervenute pronunce sostenute da diversa sensibilità, quantomeno sotto il profilo della possibilità di mantenere il sequestro del profitto del reato.

In alcuni casi, a fronte dell'annullamento dell'avviso di accertamento da parte della Commissione tributaria di primo grado, nel rigettare l'eccezione di illegittimità del provvedimento di sequestro per non debenza delle imposte richieste, per sottrarsi al cui pagamento era stato realizzato l'atto simulato o fraudolento, la Corte di Cassazione⁴⁷ si è richiamata proprio alla natura del reato di **pericolo concreto** e della **condotta modale** che lo contraddistingue⁴⁸. Da esse «*discende che il fatto che, nella specie, sia intervenuto **annullamento dell'avviso di***

⁴⁶ Così Cass. Pen., Sez. 3, n. 3011/2017.

⁴⁷ Cass. Pen., n. 13233/2016, *cit.*

⁴⁸ Infatti, come riconosciuto nell'occasione in commento, secondo i giudici di legittimità, «*all'anticipazione della soglia di rilevanza penale della condotta, collocata in un momento nel quale l'obbligazione tributaria può non essere ancora sorta, deve necessariamente corrispondere, pena il possibile vulnus di principi di carattere costituzionale, una stretta interpretazione dei requisiti della condotta, configurante reato unicamente laddove si sia in presenza di vendita simulata o di altri atti fraudolenti idonei, ..., a porre in pericolo la pretesa tributaria*». E poiché «*il profitto del reato ex art. 11 cit. deve essere individuato non già nell'importo delle imposte non pagate, essendo quest'ultimo, semmai, il profitto delle ben diverse condotte di evasione, eventualmente commesse in precedenza ed integranti illecito penale in presenza dei requisiti di legge, bensì nel valore del bene o dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'amministrazione finanziaria che agisca per il recupero delle somme evase ed oggetto delle condotte artificiali considerate dalla norma (da ultimo, Sez. 3, n. 10214 del 22/01/2015, Chiarolanza ed altro, Rv. 262754; Sez. 3, n. 40534 del 06/05/2015, Trust e altro, Rv. 265036), ...«è necessaria, in ogni caso, una specifica motivazione in ordine alla idoneità dell'operazione, ove in effetti simulata, a rendere totalmente o parzialmente inefficace la procedura di riscossione»*, non potendosi sottrarsi, proprio alla luce della esatta identificazione del profitto relativo al reato in oggetto, dallo spiegare perché, anche a volere considerare simulata l'operazione in oggetto, il patrimonio complessivo della persona indagata, una volta sottratto il valore del bene oggetto di essa, non fosse comunque sufficiente a garantire le pretese dell'Amministrazione finanziaria. Ad avviso della Cassazione, «*il bene giuridico protetto dalla norma va individuato nella garanzia generica patrimoniale offerta al fisco dai beni dell'obbligato, tenuto conto che il debitore, ex art. 2740 c.c., risponde dell'adempimento delle proprie obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri. Del resto, a ben vedere, la "tenuta" anche costituzionale (in particolare sotto il profilo del principio di offensività) della configurabilità in chiave di pericolo dell'illecito (altrimenti davvero fragile) appare garantita dalla necessità che la condotta volta alla sottrazione del bene si caratterizzi per la natura simulata dell'alienazione del bene o per la natura fraudolenta degli atti compiuti sui propri o sugli altrui beni*». Osserva, ancora, la sentenza in commento: «*in altre parole, solo un atto di disposizione del patrimonio che si caratterizzi per tali modalità, strettamente tipizzate dalla norma, può essere idoneo a vulnerare le legittime aspettative dell'Erario posto che, diversamente, verrebbe sanzionata, in contrasto con il diritto di proprietà, costituzionalmente garantito, ogni possibile condotta di disponibilità dei beni, allo stesso diritto di proprietà strettamente connaturata (ed è dunque per tale ragione che questa Corte ha già espressamente affermato che non integra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte colui che, pur nella pendenza della procedura esattoriale, si limiti a disporre appunto dei propri beni : cfr. Sez.3, n. 25677 del 16/05/2012, Caneva e altro, Rv. 252996)*». Aggiungono i giudici di legittimità «*che non necessariamente, poi, le condotte che siano caratterizzate dalle modalità simulatorie o fraudolente ricordate sono per ciò solo, ipso iure, idonee a "a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva"*; il fatto che il legislatore abbia aggiunto espressamente un tale requisito come elemento

accertamento (omissis), tanto più in quanto non si afferma in ricorso essere tale sentenza passata in giudicato, **non può significare il venir meno del fumus del reato** proprio perché da valutare, quest'ultimo, in funzione alla **natura dell'illecito**, che non richiede neppure una previa azione di recupero da parte dell'amministrazione finanziaria (da ultimo, tra le altre, Sez. 3, n. 39079 del 09/04/2013, Barei e altro, Rv. 256376)... e che si caratterizza semplicemente per il detrimento che le ragioni dell'Erario possono subire per effetto di condotte insidiose ed "oblique" rispetto a pretese, pur se ancora in nuce, esercitabili dall'Amministrazione...». ⁴⁹

In altre evenienze⁵⁰, la Cassazione aveva però affermato il principio che se «in tema di reati tributari, il **profitto**, confiscabile anche per equivalente, del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, va individuato nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase», «lo stesso **non è configurabile**, e non è quindi possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione, **in caso di annullamento della cartella esattoriale da parte della commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva, e di correlato provvedimento di "sgravio" da parte dell'Amministrazione finanziaria**»⁵¹. Secondo tale pronuncia, in particolare, **l'intervenuto sgravio delle somme di cui all'avviso di accertamento** «renderebbe privo di qualsiasi giustificazione "allo stato" (secondo la peculiare natura del giudizio cautelare, necessariamente rebus sic stantibus) il mantenimento del sequestro in assenza di qualsivoglia "attuale" pretesa erariale, sembrando non esservi infatti nell'attualità nulla da salvaguardare a seguito non solo dell'annullamento degli avvisi di accertamento ma anche del conseguente provvedimento di "sgravio" del debito tributario, ciò che manifesterebbe l'assenza, appunto, attuale, di pretese erariali, rendendo quindi illegittimo il sequestro funzionale alla confisca per equivalente di un profitto, in atto, inesistente»⁵².

costitutivo del reato, pur in presenza di condotte decettive del tipo ricordato, rende evidente che l'idoneità non è concetto equivalente alla realizzazione di un'alienazione simulata o di un atto fraudolento, non potendo l'accertamento della sussistenza del requisito prescindere da una valutazione dell'intero patrimonio del contribuente da rapportarsi alle pretese dell'Erario, ben suscettibili di essere infatti ugualmente garantite pur in presenza della realizzazione di atti simili. Il rischio che la pretesa tributaria non trovi capienza nel patrimonio del debitore presuppone infatti che la diminuzione causata dall'atto realizzato comporti una riduzione significativa delle garanzie, da valutare sia in relazione al credito sia in relazione al patrimonio del contribuente».

⁴⁹ Anche in precedenza la Corte di legittimità (Cass., Sez. 3, n. 40534 del 06/05/2015 Cc., dep. 09/10/2015, Rv. 265036, est. Andronio), rispetto a sentenze della Commissione tributaria regionale che avevano annullato gli accertamenti dei debiti tributari rispetto ai quali era contestata la fattispecie di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, aveva rilevato «che le stesse, pur essendo provvisoriamente esecutive, non fanno venire meno in via definitiva la pretesa tributaria, essendo soggette ad impugnazione con ricorso per cassazione». La Cassazione aveva valorizzato la circostanza che non emergeva dalla documentazione prodotta che l'Agenzia delle entrate o Equitalia avessero dichiarato in via definitiva l'insussistenza del debito, essendosi limitate a prendere atto delle richiamate sentenze, «che impediscono, ma solo allo stato attuale, la riscossione».

⁵⁰ Cass. Pen., Sez. 3, n. 39187 del 02/07/2015 Cc., dep. 28/09/2015, Rv. 264789.

⁵¹ In motivazione: «Vero è che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tema di reati tributari, il profitto del reato oggetto del sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, che rimane inalterato anche nella ipotesi di **sospensione della esecutività della cartella esattoriale da parte della commissione tributaria** (Sez. 3[^], n. 9578 del 17/01/2013 - dep. 28/02/2013, Tanghetti, Rv. 254748); ma è altrettanto vero che, nel caso in esame, non di sospensione dell'esecutività della cartella si è trattato ma di annullamento. Nei reati tributari, il profitto è certamente costituito anche dal risparmio economico che consegue alla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale (Sez. 3[^], n. 1199 del 02/12/2011 - dep. 16/01/2012, Galiffo, Rv. 251893; Sez. 3[^], n. 35807 del 07/07/2010 - dep. 06/10/2010, Bellonzi e altri, Rv. 248618; più di recente, Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013 - dep. 23/04/2013, Adami e altro, Rv. 255036), ma è altrettanto vero che **la possibilità di sequestro preventivo per equivalente del profitto (consistente nell'imposta non versata) derivante dal reato tributario è prevista nella misura in cui la somma corrispondente sia rimasta nelle casse della società**. Se è vero che a seguito del reato tributario non si è verificato un decremento del patrimonio circolante, l'accrescimento patrimoniale è solo il riflesso di un mancato depauperamento che, però, non si traduce in un elemento concreto, materialmente apprensibile. Nel caso di specie, dunque (e, dunque, l'esistenza del profitto del reato, consistente nel delitto in esame nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase costituenti oggetto delle condotte artificiose considerate dalla norma: Sez. 3, n. 10214 del 22/01/2015 - dep. 11/03/2015, Chiarolanza e altri, Rv. 262754), atteso **l'intervenuto sgravio delle somme di cui all'avviso di accertamento**. ...».

⁵² Merita ricordare i contenuti fattuali della vicenda. Dopo l'esecuzione del sequestro, erano intervenute alcune pronunce della Commissione tributaria regionale che avevano annullato gli avvisi di accertamento dell'Agenzia delle Entrate. L'Ufficio aveva provveduto quindi allo "sgravio" di tutti gli importi di cui agli avvisi di accertamento in questione ed il concessionario della riscossione aveva rilasciato formale attestazione di inesistenza di debiti tributari. A seguito di ciò, era stata presentata istanza di dissequestro con parere favorevole del P.M. limitatamente al mantenimento del sequestro ai soli beni individuati nella richiesta di sequestro come profitto diretto della condotta illecita, riferibile al delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte. Il GIP aveva rigettato la

Il soddisfacimento tempestivo ed integrale della pretesa erariale rende assai arduo ipotizzare l'integrazione (ed assai più la dimostrazione) del dolo tipico del reato in analisi.

Secondo minoritaria opinione dottrinale, il contribuente che provveda a soddisfare la pretesa dell'amministrazione finanziaria determina una **sostanziale estinzione del delitto**⁵³. La prospettazione collide con il tenore letterale della fattispecie, oltre che con la inequivocabile scelta del legislatore di anticipare la tutela alla soglia del pericolo concreto⁵⁴, oltre che con la previsione dell'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 (che non include il delitto di sottrazione fraudolenta tra quelli per i quali opera la causa di non punibilità), restando certo possibile la integrazione della attenuante ex art. 13 bis d.lgs. n. 74/2000 prevista nel caso di estinzione dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie .

Di certo il successivo adempimento rileva sul piano probatorio, in punto di accertamento del dolo specifico, potendo costituire indice di una volontà contraria a quella di sottrarsi al pagamento delle imposte. La Corte di Cassazione⁵⁵ ha confermato che «*il reato previsto dall'art. 11 D.Lgs. 74 del 2000 è caratterizzato dal dolo specifico, che ricorre quando l'alienazione simulata o il compimento di altri atti fraudolenti, idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva, siano finalizzati alla sottrazione "al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrativi relativi a dette imposte"*. In applicazione del principio, la Corte ha escluso che sia configurabile il dolo specifico con riferimento alla vendita simulata di un bene il cui corrispettivo venga adoperato per saldare un debito tributario, salva l'evenienza che il corrispettivo versato sia inferiore al valore reale del bene compravenduto.

Indiscutibilmente, infine, eventuali ravvedimenti potranno rilevare sotto il profilo delle circostanze attenuanti, nell'ambito della dosimetria della pena, ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. 74/2000⁵⁶.

– 4. I soggetti attivi.

Nonostante l'art. 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 identifichi con l'espressione «**chiunque**» il possibile autore del delitto in analisi, è generale il riconoscimento per cui si sia in presenza di un **reato proprio**.

Imprescindibile, dunque, è la realizzazione della condotta da parte di un **contribuente** debitore di imposte sui redditi, sul valore aggiunto, nonché degli interessi e delle sanzioni connesse a tali imposte, per importo qualificato.

Si tratta dei **soggetti passivi IRPEF** (art. 2 TUIR), **IRES** (art. 73 TUIR) ed **IVA** (artt. 1, 4, 5, 67 D.P.R. n. 633/1972), con la precisazione che, nel caso di società o enti (art. 1, lett. e), del d.lgs. n. 74/2000), la qualifica si intende riferita a chi agisce in qualità di **amministratore, liquidatore o rappresentante** di società, enti o persone fisiche.

Tali funzioni devono essere intese di senso funzionalistico—oggettivo. In effetti, in linea con gli orientamenti prevalenti della dottrina, la giurisprudenza ritiene che il criterio funzionalistico (in forza del quale il dato fattuale della gestione sociale deve prevalere sulla qualifica formalmente rivestita) importi l'irrilevanza dell'etichetta per privilegiare il concreto

richiesta in quanto non era ancora definitivo il giudizio tributario ed il Tribunale del riesame, decidendo in sede di appello cautelare ex art. 322 bis cod. proc. pen., aveva confermato il rigetto.

⁵³ PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamenti di imposte*, in DI AMATO (diretto da), *Trattato di diritto penale dell'impresa, VII, I reati tributari* (a cura di DI AMATO, PISANO), Padova, 2002.

⁵⁴ MUSCO, ARDITO, *op. cit.*, 318; ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte*, in Riv. it. dir. proc. pen., 2009, 10114; SOANA, *op. cit.*, 379; in giurisprudenza, Cass. Pen., Sez.3, 12.5.2016, n. 30497; id., 18.5.2011, n. 36290; Id., 27.10.2010, n. 40481.

⁵⁵ Cass. Pen., Sez. 3, Sentenza n. 27143 del 22/04/2015 Cc., dep. 30/06/2015, Rv. 264187, Est. G. Andreazza.

⁵⁶ Cass. Pen., Sez. 3, n. 40561 del 4/4/2012, Soldera, Rv. 253400.

espletamento della funzione e la conseguente equiparazione degli **amministratori di fatto** a quelli formalmente investiti della carica⁵⁷.

L'equiparazione trova conferma sul piano normativo nell'**art.2639 c.c.** che dispone per i reati societari previsti dal codice civile l'equiparazione al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge di chi esercita in materia continuativa e significativa i poteri tipici inerenti alla qualifica o funzione. Sebbene dettata in materia di reati societari, tale norma è stata ritenuta la codificazione di un principio generale applicabile ad altri settori penali dell'ordinamento, così come in campo civile e tributario, la qual viene in tal modo ad incidere non solo sulla configurabilità del concorso dell'amministratore di fatto nei reati commissivi, ma anche in quelli omissivi propri, nel senso che autore principale del reato è proprio l'amministratore di fatto. In ogni caso limitatamente alla responsabilità dell'amministratore di fatto nei reati omissivi propri formalmente imputabili al prestanome, è stato ripetutamente affermato dalla Corte di Cassazione in relazione ai reati tributari previsti dal d.lgs. 74/2000 che l'amministratore di fatto risponde o quale autore principale, in quanto titolare effettivo della gestione sociale, (Sez. 3, n.38780 del 14/05/2015, Biffi, Rv. 264971), o comunque perché equiparato a quello di diritto (Sez.4 n.24650 del 16/04/2015, Longoni, Rv. 263728, Sez. 3, n. 33385 del 05/07/2012, Gencarelli, Rv. 25326901).

Al riguardo, più in generale, sempre in tema di reati tributari, è stabilmente ritenuto che ai fini della attribuzione ad un soggetto della qualifica di amministratore "di fatto" non occorre l'esercizio di "tutti" i poteri tipici dell'organo di gestione, ma è necessaria una significativa e continua attività gestoria, svolta cioè in modo non episodico od occasionale (Sez. 3, n. 22108 del 19/12/2014, dep. 2015, Berni e altri, Rv. 264009). *«Tale potere deve estrinsecarsi nell'esercizio concreto e con un minimo di continuità delle funzioni proprie degli amministratori o di un di esse, coordinata con le altre. Amministratore di fatto non può perciò essere sic et simpliciter ritenuto colui che si ingerisca comunque, genericamente o una tantum, nell'attività sociale. Avuto riguardo all'oggetto dell'attività degli amministratori di una società di capitali, tra dette funzioni deve considerarsi in primo luogo il controllo della gestione della società sotto il profilo contabile ed amministrativo; a questa va poi aggiunta la stessa gestione con riferimento sia all'organizzazione interna che alla attività esterna costituente l'oggetto della società; e in particolare, con riferimento ad entrambe, la formulazione di programmi, la selezione delle scelte e la emanazione delle necessarie direttive; con riguardo all'organizzazione interna non deve poi prescindere dai necessari poteri deliberativi i cui effetti si riflettono sull'attività esterna, mentre nell'ambito di quest'ultima deve tenersi conto delle funzioni di rappresentanza (così, in motivazione, Sez. 3, n. 22108 cit.; Sez. 5, n. 1154 del 08/10/1991, Rapisarda, Rv. 191212). Per delimitare la figura dell'amministratore di fatto è perciò necessario attingere ai criteri stabiliti dall'art. 2639 cod. civ.. L'amministratore di fatto è dunque colui il quale eserciti in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione. "Significatività" e "continuità" non comportano necessariamente l'esercizio di "tutti" i poteri propri dell'organo di gestione, ma richiedono l'esercizio di un'apprezzabile attività gestoria, svolta in modo non episodico od occasionale (Sez. 5, n. 43300 del 17/10/2005, Carboni, Rv. 232456; Sez. 5, n. 35346 del 20/06/2013, Tarantino, Rv. 256534)»⁵⁸.*

Il delitto è stato ritenuto realizzabile in giurisprudenza⁵⁹ anche dal **soggetto coobbligato per debito IRES** maturato da società di capitali a ristretta base azionaria (situazione suscettibile di far presumere che le operazioni fraudolente svolte dalla società siano in realtà ascrivibili ai soci e che i relativi ricavi siano stati loro distribuiti in nero⁶⁰), che

⁵⁷ Per un applicazione di tale principio in un caso di imputazione, tra l'altro, per il delitto ex art. 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 cfr. Cass. Pen., Sez. 3, n. 18924/2017; Id. 20678/2012; cfr, anche per l'affermazione del principio Cass. Pen., Sez. 3, Sentenza n. 23425 del 28/04/2011 Ud. (dep. 10/06/2011) Rv. 250962.

⁵⁸ Cass. Pen., Sez. 3, n., 31906/2017.

⁵⁹ Cass. Pen. Sez. 3, n. 9154/2016.

⁶⁰ Per costante orientamento della Cassazione civile (cfr., sentt. nn. 780 del 1980, 941 del 1986, 4051 e 4133 del 1987, 11785 del 1990, 2870 del 1992, 5729 e 6225 del 1995), la base azionaria ristretta e/o familiare è idonea a fondare la presunzione di distribuzione ai soci delle società di capitali degli utili non contabilizzati, secondo la regola delle società di persone. In sostanza, l'Amministrazione finanziaria presume interamente distribuito l'utile extracontabile accertato e lo sottopone a tassazione in capo a ciascun socio (come reddito di capitale), con ritenuta alla fonte a titolo di imposta o applicando gli ordinari criteri di tassazione, a seconda che si tratti, rispettivamente, di partecipazione non qualificata o qualificata. La giurisprudenza ha escluso che ciò integri violazione del divieto della doppia presunzione, nella misura in cui il "fatto noto" non è la sussistenza di maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società di capitali (che, piuttosto, è mero presupposto della fattispecie) quanto la ristrettezza della sua base azionaria e/o il carattere familiare del gruppo di persone legate da vincoli di solidarietà. Il procedimento presuntivo si basa, inoltre, anche sulla valutazione, in base all'*id quod plerumque accidit*, che in una società a ristretta base sociale ciascuno dei soci abbia un controllo sufficiente dell'effettivo andamento dell'azienda e che, comunque, sussista una sostanziale lealtà di fondo, nell'interesse comune, all'interno del gruppo ristretto. Dunque, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria è ritenuta operante, in caso di accertamento di utili non contabilizzati, la presunzione della loro attribuzione "pro quota" ai soci nel corso dello

compia simulate alienazioni o atti fraudolenti, sui propri o sugli altrui beni, concretamente idonei, tenuto conto della natura e dell'oggetto degli stessi, a rendere anche solo parzialmente inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Il caso atteneva ad un debito tributario per mancato pagamento dell'Ires dovuta dalla società per azioni che, per struttura familiare, poteva essere ricondotta a mero schermo, con l'ulteriore conseguenza di eliminare la separazione del patrimonio della società da quello del socio, quanto meno coobbligato in relazione al debito tributario.

Nella stessa prospettiva, può essere soggetto attivo del reato anche il **cessionario di azienda**, quando sussistano le condizioni per ipotizzare che la procedura esecutiva erariale si orienti verso il suo patrimonio.

La disciplina prevista per il cessionario di azienda risulta dal combinato disposto degli **art. 2560, comma 2, c.c. e dell'art. 14** (i primi tre commi riguardano la cessione di azienda conforme a legge, gli ultimi due commi afferiscono alla cessione di azienda in frode alla legge) del **d.lgs. n. 472/1997**.

La **disciplina civilistica** contempla una fattispecie di **accollo cumulativo ex lege** (Cass. nn.4367/1998, 8786/2017) dei debiti aziendali a seguito di cessione di azienda ed una conseguente **solidarietà passiva**, tra cedente e cessionario: si tratta di una disposizione di carattere generale che trova applicazione anche per quei debiti tributari che - al pari degli altri debiti - siano stati regolarmente documentati nei libri contabili. L'art. 2560, secondo comma, cod. civ. (in ragione della quale l'acquirente risponde dei debiti inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta soltanto se essi risultino dai libri contabili) è stata dettata non solo dall'esigenza di tutelare i terzi creditori, già contraenti con l'impresa e peraltro sufficientemente garantiti pure dalla norma di cui al primo comma del medesimo art. 2560 cod. civ., ma è intesa anche a consentire al cessionario di acquisire adeguata e specifica cognizione dei debiti assunti (Cass. n. 23828/2012).

La Corte di Cassazione ha svolto un articolato **confronto tra la disciplina civilistica e la norma tributaria**, delineando i differenti ambiti applicativi, pervenendo ad una convincente interpretazione del complessivo quadro normativo.

Con l'**art. 14, comma 1, cit.**, il legislatore non ha inteso regolare la responsabilità solidale per i debiti fiscali conseguenti alla normale attività dichiarativa delle parti private (per i quali vale la disciplina civilistica ex art.2560 cod. civ.), ma quella per i debiti conseguenti alle **violazioni tributarie compiute** dal cedente, rispetto alle quali l'Amministrazione deve avviare una propria complessa attività accertativa, di guisa che non è nemmeno ipotizzabile che possano risultare dai libri contabili⁶¹. La normativa tributaria tutela la pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, conseguente a violazioni poste in essere dal contribuente cedente, in modo ampio, consentendole di farla valere nei confronti di entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione di cessione di azienda, in ragione della garanzia patrimoniale che deriva dalla disponibilità dell'azienda, in via solidale a condizione che riguardi: — imposte e sanzioni inerenti a violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei due anni precedenti, sebbene non ancora contestate dall'Amministrazione finanziaria; — imposte e sanzioni già

stesso esercizio annuale, salva la prova contraria e la dimostrazione che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti. Tale presunzione, fondata sull'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, induce inversione dell'onere della prova a carico del contribuente. (cfr. Cass. Civ., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 18032 del 24/07/2013, Rv. 628447). Onere non assolto con la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili né con il definitivo accertamento di una perdita contabile, circostanza che non esclude che i ricavi non contabilizzati, non risultando né accantonati né investiti, siano stati distribuiti ai soci (cfr. Cass. Civ., Sez. 5, n. 18640 del 08/07/2008, Rv. 605332; Sez. 5, n. 6197 del 16/03/2007, Rv. 597027). Né la presunzione viene meno (Cass. Civ., Sez. 5, n. 20851 del 26/10/2005, Rv. 584575) in ipotesi di presentazione di domanda integrativa di condono da parte della società, avendo il socio posizione fiscale distinta e indipendente. Nel caso in cui la presunzione di distribuzione degli utili occulti non sia superata, la quota attribuita al socio non può essere considerata al netto delle imposte che la società è tenuta a pagare in quanto, trattandosi di ricavi extracontabili, nessun pagamento di imposte è ipotizzabile in tal caso. Né occorre che l'accertamento degli utili extracontabili in capo alla società sia definitivo, stante l'indipendenza del giudizio relativo all'accertamento del reddito del socio (Cass. Civ., Sez. 5, n. 16885 del 11/11/2003, Rv. 568025). La presunzione può essere superata, piuttosto, esemplificativamente: - con denuncia nei confronti di chi gestisce effettivamente la società (Cass. n.21573/05); esercitando l'azione sociale di responsabilità nei confronti di chi amministra la società (Cass. n.20078/05); - provando che, pur avendo posto in essere ogni iniziativa volta ad acquisire l'effettiva conoscenza degli accadimenti societari, nulla è stato ottenuto a causa di atteggiamenti ostruzionistici di colui che gestiva la società (Cass. n.3896/07).

⁶¹ Proprio per tale ragione questa disciplina prescinde dalla condizione prevista invece dall'art.2560, secondo comma, cod. civ., - come si è visto a tutela dei creditori, ma anche del cessionario - e cioè dalla annotazione della debitoria sui libri contabili obbligatori.

irrogate e contestate, anche se riferite a violazioni commesse in periodi precedenti al secondo anno precedente a quello in cui è avvenuto il trasferimento d'azienda⁶².

La responsabilità solidale del cessionario a favore del Fisco è temperata dalla previsione di alcuni **limiti** e dalla disciplina di operatività degli stessi, che, alla luce dell'esame del complessivo quadro normativo e dei principi ai quali è informato, impongono una lettura combinata dei primi tre commi dell'art.14 cit., diversamente da quanto ritenuto in precedenti pronunce della Corte (Cass. n.5979/2014, 9219/2017)⁶³.

⁶² Si vuole evitare che, attraverso le diverse forme negoziali di trasferimento dei beni costituenti il complesso aziendale, venga ad essere sottratta al Fisco la originaria garanzia patrimoniale dei crediti tributari vantati nei confronti del cedente, quando questi conseguano a violazioni che comportano un aggravio per l'Amministrazione tenuta a svolgere un'attività accertativa per farli emergere e per conseguire il riconoscimento delle proprie pretese; tale finalità viene perseguita mediante la previsione di una **estesa responsabilità solidale del cessionario**. Non si tratta di una responsabilità solidale paritetica, bensì una **solidarietà dipendente** (cd. responsabilità di imposta), che si realizza quando la legge prevede la responsabilità solidale di un soggetto che, pur non avendo realizzato il fatto indice di capacità contributiva, risulta collegato al fatto imponibile, ovvero al contribuente, sulla base di un rapporto (nella specie la cessione di azienda titolo di conferimento sociale) al quale il Fisco rimane estraneo (Cass. nn. 255/2012, 1379/2014); tuttavia è indiscutibile che questa fattispecie ha una portata più estesa di quella conseguente alle emergenze contabili (art.2560 cod. civ.) in quanto comprende anche gli effetti fiscali di violazioni ascrivibili al cedente anche non ancora accertate.

⁶³ Il legislatore ha introdotto con l'art.14, comma 1, del d.lgs. n.472/1997, anche alcune **limitazioni della responsabilità**: — di tipo soggettivo, come la sussidiarietà della responsabilità (*beneficium escussionis* non previsto in sede civile); — di tipo oggettivo — a) una di natura quantitativa: limitazione della stessa al **valore dell'azienda o del ramo d'azienda oggetto di cessione** (non prevista in sede civile); b) una di natura temporale: limitazione al pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle **violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti**; nonché per quelle **già irrogate e contestate** nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore. Il comma 2 ha fissato un ulteriore limite oggettivo quantitativo, rapportato all'attività dell'Amministrazione, stabilendo che l'obbligazione del cessionario è **limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza**. In tal modo si intende **mitigare una responsabilità solidale molto più ampia ed afflittiva rispetto a quella ricavabile dall'art.2560 cod. civ.**, attraverso criteri del tutto originali, attesa la non applicabilità del criterio limitativo della responsabilità dell'acquirente ivi previsto con riferimento alle evidenze dei libri contabili, che assolvono funzione probatoria nei rapporti tra imprenditori, e sono conoscibili anticipatamente mediante la consultazione dei libri contabili obbligatori (artt.2214 e ss. cod. civ.). In particolare il comma 2 dell'art. 14 cit, ove stabilisce che «*l'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza*» è inteso a recuperare un dato di certezza — ricavabile in sede civile dall'esame dei libri contabili della cedente — mediante il **rinvio agli atti del creditore**, e deve essere letto in combinato disposto con l'ultima parte del comma 1; saranno dunque rilevanti al fine della quantificazione dell'obbligazione del cessionario le imposte e le sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore, **sempre che le stesse "risultino dagli atti degli uffici"**, che assolvono una funzione latamente sovrapponibile a quella svolta dai libri contabili sul piano della certezza e della conoscibilità della pretesa tributaria. Non saranno rilevanti, quindi, solo le violazioni per le quali sia intervenuta già la contestazione e la irrogazione di imposte e sanzioni, ma **anche quelle in corso di accertamento che risultino agli atti dell'Amministrazione finanziaria e che rientrino nell'arco temporale ivi indicato**. Tale interpretazione trova conferma nel successivo comma 3, dell'art.14 cit., che introduce uno strumento atto a rafforzare la posizione del cessionario sul piano della conoscibilità della debitoria, in quanto gli consente di richiedere all'Amministrazione il rilascio di un certificato dei carichi pendenti, dal quale risulti l'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati ancora soddisfatti, oltre che a circoscriverne la responsabilità, atteso che questa certificazione di debenza, se negativa o rilasciata tardivamente, assolve anche e comunque ad una funzione liberatoria anticipata. Deve infatti rilevarsi che quest'ultima disposizione è focalizzata sul dovere dell'Amministrazione di fornire la certificazione e non sull'obbligo del cessionario, che appare invece destinatario di un favor, di richiederla. Risulta inoltre intesa a ribadire che il debito tributario, di cui si discute, non va identificato solo con quanto già accertato, ma anche con quanto in corso di accertamento (sia pure nei limiti temporali anzidetti). Non può pertanto ritenersi che sia stato posto a carico del cessionario l'onere di diligenza di richiedere la certificazione di carichi pendenti, atteso che la norma attribuisce una facoltà chiaramente di favore per il contribuente, in quanto gli riconosce la possibilità di conseguire una liberatoria anticipata, né che la limitazione della responsabilità solidale del cessionario al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria sia riservata solo al cessionario che abbia preventivamente comunicato l'operazione di cessione di azienda agli Uffici finanziari, richiedendo l'attestazione della posizione debitoria del cedente (così Cass. n. 5979/2014), poiché questa interpretazione comporterebbe un effetto sostanzialmente sanzionatorio che confligge con la ratio di favore della norma e pone seri problemi di conciliabilità con i principi in

Da aggiungere che per effetto della novella del 2015 la **responsabilità del cessionario di azienda delineata dall'art. 14** non opera, salvo che la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, qualora la cessione avvenga nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti, di un piano attestato ovvero di un procedimento di composizione di una crisi da sovraindebitamento. Al contempo, si è stabilito che la responsabilità per il cessionario operi in tutti i casi di cessione di azienda, compresi i conferimenti.

Qualche considerazione specifica deve essere svolta con riferimento ai **responsabili per il pagamento delle sanzioni amministrative tributarie**, secondo la disciplina attualmente rappresentata dall'art. 11 d.lgs. n. 472/1997⁶⁴, tematica di interesse ai fini dell'individuazione del **patrimonio** che — in quanto destinato a fungere da garanzia generica per il creditore erariale — può esser interessato dalle condotte tipiche del reato.

La norma disciplina unitariamente la **responsabilità sanzionatoria per il caso di illecito perpetrato nell'interesse di un soggetto diverso dall'autore materiale**, limitando la responsabilità di quest'ultimo e ammettendo la **responsabilità patrimoniale** per l'intero ammontare della sanzione a carico del contribuente debitore (soggetto per conto del quale e nel cui interesse il primo ha operato e commesso la violazione).

Dopo la novella operata con il d.lgs. n. 158/2015⁶⁵, resta una consistente **disparità di trattamento** tra **rappresentanti di persone giuridiche** (società o enti) ed **altri rappresentanti**, legali o negoziali: i primi non rispondono dell'illecito, accollato interamente al soggetto rappresentato⁶⁶, a differenza dei secondi, rispetto ai quali il rappresentato è titolare solo di una posizione di garanzia, nella forma della responsabilità solidale. La novella del 2015 ha solo lenito la predetta disparità, pur confermando la **responsabilità diretta del rappresentante**, come la limitazione della stessa (ridotta a euro 50.000) per il caso in cui la violazione non sia commessa con dolo o colpa grave, introducendo la possibilità di una **manleva integrale** da parte del soggetto rappresentato a favore dell'autore della violazione. E' stata rimossa, inoltre, la preclusione al **pagamento liberatorio da parte del rappresentato** (in precedenza rappresentata dalla commissione di violazioni con dolo o colpa grave).

Controversa è la possibilità di riferire il delitto in parola anche al **sostituto d'imposta**.

tema di predeterminazione delle sanzioni e dei rispettivi criteri di quantificazione, che nel caso di specie non solo mancano, ma sono assolutamente imponderabili. D'altro canto va considerato che le limitazioni della responsabilità stabilite dai primi tre commi della norma sono, invece, espressamente escluse nel caso di cessione di azienda in frode (art.14, commi 4 e 5, cit.) laddove è prevista la responsabilità solidale presunta "quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante". Una interpretazione dall'art.14, commi 2 e 3, che faccia conseguire alla mancata richiesta del certificato di debenza una ancor più estesa responsabilità del cessionario, finirebbe per avvicinare il regime della cessione conforme a legge, ingiustificatamente e in contrasto con il dettato normativo, a quello previsto per il caso di frode.

⁶⁴ Art. 11 d.lgs. n. 472/1997 (**Responsabili per la sanzione amministrativa**), in vigore dal 22 ottobre 2015: [1]. Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal *dipendente* o dal *rappresentante legale o negoziale* di una **persona fisica** nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal *dipendente* o dal *rappresentante* o dall'*amministratore, anche di fatto*, di **società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica**, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono **obbligati solidalmente** al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti. Se la **violazione non è commessa con dolo o colpa grave**, la sanzione, determinata anche in esito all'applicazione delle previsioni degli articoli 7, comma 3, e 12, non può essere eseguita nei confronti dell'autore, che non ne abbia tratto diretto vantaggio, in somma eccedente euro 50.000, salvo quanto disposto dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente. L'importo può essere adeguato ai sensi dell'articolo 2, comma 4. 2. Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi. [3]. Quando la violazione è commessa in concorso da due o più persone, alle quali sono state irrogate sanzioni diverse, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione più grave. [4. abrogato] [5]. Il pagamento della sanzione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, da chiunque eseguito, estingue tutte le obbligazioni. Qualora il pagamento sia stato eseguito dall'autore della violazione, nel limite previsto dall'articolo 11, comma 1, la responsabilità della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente indicati nel comma 1 è limitata all'eventuale eccedenza. [6]. La persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 possono assumere il debito dell'autore della violazione. [7]. La morte della persona fisica autrice della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica, della società o dell'ente indicati nel comma 1.

⁶⁵ CARINCI, *Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Il Fisco*, 2015, 41, 3929.

⁶⁶ L'art. 7, comma 1, del D.L. 30 settembre 2003, n. 269: «*le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica*».

La Corte di Cassazione⁶⁷ ha ripercorso le caratteristiche del meccanismo di riscossione dell'imposta mediante sostituzione, ricordando come la stessa costituisca «uno strumento impositivo con il quale l'Amministrazione finanziaria, in luogo della riscossione dell'imposta direttamente dal percettore del reddito, incassa il tributo da un altro soggetto, che è quello che eroga gli emolumenti, il quale assume la qualifica di "sostituto" d'imposta ed è tenuto al pagamento del tributo in luogo dell'altro (normale soggetto passivo, c.d. "sostituito"), previo l'obbligatorio prelievo di una percentuale (c.d. "ritenuta alla fonte"), da versare all'Erario (generalmente entro i primi sedici giorni del mese successivo a quello di effettuazione delle ritenute: v. art. 8 d.P.R. n. 600 del 1973), della somma oggetto di erogazione (costituente reddito)». La ragion d'essere dell'istituto è riferita nell'esigenza pratica di colpire la ricchezza da tassare nel momento della produzione, prima ancora che giunga nella disponibilità del destinatario.

Il campo di applicazione della riscossione mediante sostituzione è definito dalla legislazione tributaria (v. Titolo III del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600). In via schematica ed esemplificativa può affermarsi che sono tenuti ad effettuare la ritenuta alla fonte, al momento dell'erogazione, gli enti pubblici, gli istituti di credito, i soggetti esercenti attività di impresa, ovvero artistica e professionale, che corrispondono redditi di lavoro dipendente o assimilati, redditi di lavoro autonomo, redditi di capitale, provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento d'affari o redditi diversi. L'operatività del meccanismo di sostituzione d'imposta comporta l'adempimento di alcuni obblighi strumentali a carico del sostituto, il quale deve: 1) rilasciare al sostituto una certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate in modo da permettere al soggetto passivo di documentare e di dimostrare il prelievo subito; 2) presentare annualmente una dichiarazione unica di sostituto d'imposta dalla quale risultino tutte le somme pagate e le ritenute operate nell'anno precedente. A loro volta i contribuenti sono obbligati a conservare le certificazioni così rilasciate e ad esibirle a richiesta degli uffici competenti per i dovuti controlli.

Ai fini che direttamente interessano, secondo una prima opinione, non priva di qualche riscontro giurisprudenziale⁶⁸, il sostituto è tenuto al versamento di "ritenute" e non di imposte, come richiesto dalla fattispecie penale in analisi, la cui configurabilità resterebbe impedita dalla preclusione nel campo del diritto penale ad applicazioni analogiche⁶⁹.

Secondo diversa ricostruzione, invece, il sostituto d'imposta è un **soggetto passivo in ordine all'adempimento di un debito tributario** relativamente all'effettuazione ed al versamento delle ritenute su particolari **categorie di imposte dei redditi**, onde può rivestire la natura di *intraneus* relativamente alla fattispecie penale in analisi⁷⁰.

Quest'ultima opinione sembra più aderente alla natura giuridica ed alla funzione del sostituto. Ai sensi dell'art. 64 d.p.r. n. 600/1973 è tale «chi in forza di disposizioni di legge è **obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri**, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto», tenuto ad esercitare **la rivalsa** (ovvero a decurtare il compenso o il reddito del sostituto) se non è diversamente stabilito in modo espresso e facoltizzato ad intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta. In altre parole, non pare dubbio che, senza essere il debitore principale, il sostituto (debitore del sostituto) sia titolare di una **situazione giuridica passiva di rilievo impositivo ai fini IRPEF**.

Ai fini che interessano, infatti, non sembra diversificare la situazione il fatto che la situazione giuridica passiva sia pensata **in funzione strumentale** (per agevolare il prelievo tributario nei confronti del sostituto, ritenendosi che il sostituto non abbia interesse economico a favore l'evasione di quest'ultimo), ovvero, nel caso di sostituto a titolo di acconto, in funzione di un **debito altrui**; l'inadempimento dell'obbligo di esecuzione della ritenuta alla fonte espone direttamente il sostituto ad una **sanzione amministrativa** (art. 14 d.lgs. n. 471/1997), come quello del versamento delle ritenute operate (art. 13 d.lgs. n. 471/1997) funzionali alla salvaguardia del pagamento del **debito IRPEF** ed entrambe le situazioni di inadempimento **obbligano in solido** il sostituto e il sostituto ai sensi dell'art. 35 d.p.r. n. 602/73 (solidarietà passiva successiva che si verifica in sede di riscossione con l'iscrizione a ruolo per il mancato versamento). Inoltre, il mancato versamento delle ritenute operate è **sanzionato penalmente** al ricorrere dei presupposti ex art. 5 («E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila») e 10 bis («E' punito con la reclusione da sei mesi a due

⁶⁷ Sezioni Unite Cassazione, n. 37425/2013.

⁶⁸ Secondo la sentenza n. 37389/2013 della Corte di Cassazione la norma in questione non può trovare applicazione nel caso di **pagamenti di ritenute sul reddito di lavoro dipendente**, verso l'Inps o verso Equitalia per somme pertinenti a rateizzazioni.

⁶⁹ ALDROVANDI, *Art. 11, op. cit.*, 358.

⁷⁰ MASTROGIACOMO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Fisco* 2000, 10278.

anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta») del d.lgs. n. 74/2000, non casualmente intitolato «Nuova disciplina dei **reati in materia di imposte sui redditi** e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205». Ciò posto, non è dubbio che le ritenute a titolo di acconto operate dai datori di lavori sui redditi corrisposti ai lavoratori dipendenti e quelle operate dagli imprenditori commerciali e dai professionisti sui compensi corrisposti a persone legate ad essi da rapporti di lavoro avvengano ai fini dell'assolvimento di un **debito IRPEF**, sebbene altrui, per presidiare il quale, in caso di inadempimento, il sostituto è soggetto a solidarietà passiva e sanzioni amministrative.

Con riferimento al **concorso dell'extraneus** nel reato in esame, né è pacificamente riconosciuta dalla dottrina e dalla giurisprudenza la configurabilità⁷¹. La natura di reato proprio del delitto di sottrazione fraudolenta non esclude la configurabilità del concorso dell'*extraneus* governato dalle regole dell'art. 110 c.p.⁷²

Secondo i principi generali, per la configurabilità di questa forma di concorso sono necessari i seguenti **elementi**: (i) l'**incidenza causale** dell'azione dell'*extraneus*; (ii) la **consapevolezza** da parte dell'*extraneus* del **fatto illecito** e della **qualifica dell'intraneus** che ha posto in essere il fatto tipico⁷³; in linea con la prevalente giurisprudenza⁷⁴ la **condotta tipica può essere tenuta dal soggetto estraneo**, purché il soggetto qualificato contribuisca, in forma commissiva oppure omissiva, alla realizzazione del reato⁷⁵. In tali condizioni, il principio di unicità del reato concorsuale parifica la posizione dell'*extraneus* e dell'*intraneus*. L'estraneo che concorre nel reato proprio è punibile anche se il soggetto qualificato viene assolto per difetto dell'elemento psicologico⁷⁶. Né costituisce ostacolo all'affermazione della sua penale responsabilità, a titolo di concorso, nel reato proprio il mancato esercizio dell'azione penale nei confronti di chi, rivestiva la qualifica di amministratore, sempreché risulti provata a suo carico l'esistenza di un consapevole e valido apporto causale alla lesione del bene giuridico tutelato dalla norma⁷⁷.

La soluzione è contrastata da diversa opinione⁷⁸ che individua nella fattispecie penale un **reato necessariamente plurisoggettivo complesso o improprio** (nel quale la condotta tipica è realizzata da più soggetti ma solo per alcuni di essi il legislatore prevede la punibilità). In tal evenienza, il principio di legalità e di non contraddizione impedirebbero di recuperare alla punizione, applicando le disposizioni sul concorso di persone del reato, altri soggetti espressamente non sanzionati dalla norma incriminatrice. Aderendo a tale impostazione, ad esempio, dovrebbe ritenersi non punibile il simulato acquirente che non ricopre la qualità soggettiva richiesta dal reato proprio.

Come è chiaro il problema si pone unicamente con riferimento ai casi in cui l'*extraneus* sia concorrente necessario nelle condotte tipiche con cui si realizza il reato, limitandosi a ricevere il bene oggetto dell'alienazione simulata o dell'atto fraudolento. Ove egli realizzi comportamenti ulteriori ed atipici (anche nelle più varie forme della determinazione, dell'istigazione o dell'accordo) e nei modi non compresi nell'azione descritta dal tipo normativo la loro incriminabilità a titolo di concorso eventuale è fuori dubbio.

⁷¹ DELSIGNORE, *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento delle imposte*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, I, *Reati societari finanziari e bancari. Reati tributari*, Torino, 2016. Cfr. per un caso di concorso Cass. pen., Sez. 3, 38853/2016

⁷² Infatti, il mutamento del titolo del reato (per le condizioni o le qualità personali del colpevole, o per i rapporti fra il colpevole e l'offeso) considerato dall'art. 117 c.p. presuppone che il fatto commesso dall'estraneo costituisca pur sempre reato anche in mancanza della qualifica rivestita dall'autore principale; **quando l'azione del concorrente è di per sé lecita e la sua illiceità dipende solo dalla qualità personale di altro concorrente**, si applica la norma generale sul concorso di persone, ovvero l'art. 110 c.p. (Cass. Pen., Sez. 1, Sentenza n. 39292 del 23/09/2008 Ud., dep. 21/10/2008, Rv. 241129).

⁷³ Cass. Pen., Sez. 5, 18.4.2013, n. 40332.

⁷⁴ Cass. Pen., Sez. 6, Sentenza n. 21192 del 25/01/2013 Ud. (dep. 17/05/2013) Rv. 255365.

⁷⁵ La necessità che la condotta tipica sia realizzata personalmente dal soggetto qualificato viene affermata esclusivamente per i reati di mano propria, quali l'incesto e la bigamia.

⁷⁶ Cass. Pen., Sez. 5, Sentenza n. 10062 del 19/04/1978 Ud. (dep. 24/07/1978) Rv. 139829.

⁷⁷ Cass. Pen., Sez. 6, Sentenza n. 10896 del 02/04/1992 Ud. (dep. 12/11/1992) Rv. 192875.

⁷⁸ SANTORIELLO, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte e falso in transazione fiscale*, in il Fisco, 2011.

Tematica assimilabile si è posta per una fattispecie (per più aspetti) “parente” di quella in esame, rappresentata dal trasferimento fraudolento di valori ex art. 12 *quinquies* d.l. n. 306/1992.

La Corte di Cassazione ha risolto la questione escludendo la natura di reato plurisoggettivo improprio di quest’ultima fattispecie, ritenendola per contro fattispecie a forma libera che si concretizza nell’attribuzione fittizia della titolarità o disponibilità di denaro o altro bene o utilità e consiste in una situazione di apparenza formale della titolarità del bene, difforme dalla realtà sostanziale, pervenendo alla conclusione che «*colui che si rende fittiziamente titolare di tali beni con lo scopo di aggirare le norme in materia di prevenzione patrimoniale o di contrabbando, o di agevolare la commissione dei reati di ricettazione, riciclaggio o impiego di beni di provenienza illecita, risponde a titolo di concorso nella stessa figura criminosa posta in essere da chi ha operato la fittizia attribuzione in quanto con la sua condotta cosciente e volontaria contribuisce alla lesione dell’interesse protetto dalla norma*»⁷⁹. La Corte ha ricordato che «*il criterio secondo il quale non è punibile, per il principio "nullum crimen sine lege, il soggetto la cui condotta è richiesta, per la configurazione di un reato plurisoggettivo improprio, non può applicarsi in modo assoluto; deve stabilirsi caso per caso, in base alla volontà del legislatore, se debba o meno applicarsi il principio generale per cui chi concorre nel reato ne risponde: in particolare occorre indagare se l’esenzione da pena del concorrente necessario non indicato nella norma corrisponda allo scopo della norma stessa ed alle direttive generali dell’ordinamento giuridico"*(cfr. Cass., Sez. 1[^], sent. n. 2645 del 18.11.1996, Sassi, in materia di collusione tra militare della Guardia di Finanza ed estraneo)». In base a ciò, e tenuto conto della **ratio**, delle **finalità** e della **struttura** della legge in esame, la Cassazione ha dedotto che «*colui che si rende fittiziamente titolare di denaro, beni o utilità, con lo scopo di aggirare le norme in materia di misure di prevenzione patrimoniale o di contrabbando, o di agevolare la commissione dei reati di ricettazione, riciclaggio o impiego di beni di provenienza illecita, non può non rispondere, a titolo di concorso, nella stessa figura criminosa posta in essere da colui che ha operato la fittizia attribuzione, per la ragione che anch’egli, con la sua condotta cosciente e volontaria, contribuisce chiaramente alla lesione dell’interesse protetto dalla norma incriminatrice. Il principio generale, secondo cui quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, non può ritenersi superato dalla lettera della disposizione di cui all’art. 12-quinquies sopra citato, in quanto tale norma, anche se non lo contempla, non esclude espressamente la punibilità del falso aggiudicatario dei beni, per modo che la sua responsabilità deve ritenersi sussistente sulla base delle norme che disciplinano il concorso di più persone nel reato, norme che, essendo di carattere generale, possono essere derogate solamente da una espressa disposizione contenuta nella stessa o in altra legge*»⁸⁰.

Sempre con riferimento al delitto di trasferimento fraudolento di valori concretizzato nell’attribuzione fittizia della titolarità o disponibilità di denaro o altro bene o utilità, la Corte di Cassazione ha ritenuto che colui che si renda fittiziamente titolare di tali beni risponde a titolo di concorso nella stessa figura criminosa posta in essere da chi ha operato la fittizia attribuzione. Nella specie, relativa all’instestazione di quote di società in favore di soggetto del tutto privo di capitali costitutivi nonché di ogni capacità organizzativa e gestionale, la Corte ha affermato che anche l’essere socio effettivo di una società non osta alla configurazione della ipotesi criminosa⁸¹

⁷⁹ Cass. Pen., Sez. 1, sentenza n. 14626 del 10/02/2005 Ud. (dep. 19/04/2005) v. 231379.

⁸⁰ Nello stesso senso valorizzano la *ratio*, le finalità e la struttura della disposizione per pervenire alle stesse conclusioni Cass. Sez. 2, n. 38733 del 09/07/2004 - dep. 04/10/2004, Casillo, rv. 230109; Cass. Pen., Sez. 1, n. 14626 del 10/02/2005 - dep. 19/04/2005, Pavanati, rv. 231379; Cass. Pen., Sez. 1, n. 30165 del 26/04/2007 - dep. 24/07/2007, Di Cataldo, rv. 237595; Cass. pen. Sez. 1, Sentenza n. 39567 del 13/06/2014 Cc. (dep. 25/09/2014) Rv. 260904.

⁸¹ Cass. Pen., Sez. 2, Sentenza n. 2243 del 11/12/2013 Cc. (dep. 20/01/2014) Rv. 259822 che ha stimato condivisibili le argomentazioni di diritto fatte proprie dai giudici del riesame secondo cui: «*a) sotto il profilo oggettivo: — l’essere socio effettivo di una determinata società non osta alla configurazione della fattispecie oggetto d’incriminazione, nella misura in cui comunque altri soggetti, passibili di essere sottoposti a provvedimenti ablativi del patrimonio, rivestano all’interno della compagine sociale il ruolo di soci occulti; — non è necessario accertare la sussistenza di un formale trasferimento giuridico di un bene attraverso un negozio affetto da simulazione assoluta o relativa, essendo al contrario sufficiente dimostrare che il soggetto agente, trovandosi con il bene in un rapporto di signoria di fatto o di diritto, crei in qualsiasi forma la situazione di apparenza per cui risulti, ma solo fittiziamente, che ad esercitare tale signoria sul bene sia un altro soggetto, mentre in realtà il bene rimane nel suo esclusivo dominio. Ne consegue che l’attività del concorrente, si può estrinsecare: — sia in capo al soggetto che risulti formalmente intestatario della quota, che nella realtà appartiene al socio occulto; — sia in capo al soggetto che, essendo socio effettivo e non mero prestanome, accetta consapevolmente che nella sua società entri un soggetto come socio occulto attraverso la presenza di un prestanome; b) sotto il profilo soggettivo: — solo la totale inconsapevolezza da parte del terzo del fine illecito, in base al quale la persona sottoposta o sottoponibile a misure patrimoniale agisce, può assumere rilievo al fine di escludere in capo allo stesso terzo la sussistenza dell’elemento soggettivo del reato». Invero, chiosa la Corte di legittimità «*in piena sintonia con la ratio della disposizione in questione, la cui finalità è anche quella di contrastare l’infiltrazione della criminalità organizzata nei gangli vitali**

Orbene, l'analisi della ratio, delle finalità e della struttura della fattispecie penale delineata dall'art. 11 d.lgs. n. 74/2000 non autorizzano a ritenere che il principio generale dell'art. 110 c.p. sia recessivo, mancando un'espressa disposizione (contenuta nella stessa o in altra legge) che autorizzi un simile risultato. L'interesse ad evitare che il contribuente debitore si sottragga al dovere di concorrere alle spese pubbliche creando una situazione di apparenza che possa consentirgli di rimanere nel possesso dissimulato dei propri beni, fraudolentemente sottratti alle ragioni dell'Erario, sembra piuttosto radicalmente contrario all'impunità di chi il pericolo di tale sottrazione concorre ad ingenerare. Inoltre, il reato è strutturato, altresì, sulla condotta, alternativa all'alienazione simulata, del compimento degli atti fraudolenti che, pur entro il carattere selettivo previsto dalla norma, delinea una fattispecie a forma sostanzialmente libera, rispetto alla quale è dato lo schema del reato necessariamente plurisoggettivo improprio.

— 5. La condotta.

Secondo il dettato dell'art. 11, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 la condotta tipica si identifica nell'alienazione simulata o nel compimento di altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni. Si tratta di forme diverse che possono manifestarsi in via alternativa ma anche cumulativamente.

— 5.1. L'alienazione simulata.

Come ha ricordato di recente dalla giurisprudenza di legittimità⁸² per il concetto di "alienazione simulata" non è necessario ricorrere all'armamentario definitorio dell'art. 1, comma 1, lett. *g-bis*, d.lgs. n. 74 del 2000, peraltro introdotto successivamente all'art. 11, del d.lgs. n. 74/2000. E' sufficiente attingere alle comuni e preesistenti **definizioni civilistiche**, secondo le quali la simulazione è finalizzata a **creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale**, con particolare riferimento all'estraneità del bene al patrimonio del debitore di imposta, in modo da ostacolare la procedura di riscossione coattiva e trarre inganno all'amministrazione finanziaria.

In particolare, l'alienazione è simulata quando il programma contrattuale non corrisponde deliberatamente in tutto (simulazione **assoluta**), o in parte (simulazione **relativa**), all'effettiva volontà dei contraenti; in quest'ultimo caso, la divergenza può attingere al **titolo negoziale**, all'entità del **corrispettivo** (rivelandosi per il prezzo vile), ovvero ai **soggetti** coinvolti (interposizione fittizia)⁸³.

dell'economia nonché l'illecita accumulazione da parte delle organizzazioni malavitose di patrimoni di qualsiasi natura solo apparentemente nella titolarità di soggetti terzi, nell'ipotesi in cui si sussume l'intestazione fittizia di enti e/o società di capitali, non osta alla configurabilità del reato la circostanza che i soci formali coltivino un proprio interesse effettivo nella partecipazione alla vita della società o comunque mantengano presso di sé l'amministrazione ordinaria dell'attività di impresa, se risulta dimostrata (come accaduto nella fattispecie) la compartecipazione allo svolgimento dell'attività di impresa stessa e, quindi, all'incameramento degli utili di soggetti che, in realtà, non avrebbero nessun titolo formale per rivendicare ed esercitare attivamente tali prerogative». Né queste conclusioni possono essere messe nel nulla sulla base della rivendicata autonomia gestionale e decisionale nella conduzione della attività d'impresa delle società X e Y s.r.l. fin dalla data della loro costituzione, allorché l'autonomia risulta "inconciliabile" con evidenze probatorie da cui si possa trarre la consapevolezza negli altri soci formali che altri (perfettamente conosciuti) fossero i soggetti aventi un effettivo potere decisionale sulle scelte d'impresa».

⁸² Cass. Pen. Sez. 3, n. 3011/2017.

⁸³ Cass. Pen., Sez. 3, Sentenza n. 14720 del 06/03/2008 Ud., dep. 09/04/2008, Rv. 239972, ha affermato che «ai fini della configurabilità del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) commesso mediante simulazione contrattuale, è idonea a configurare gli "atti fraudolenti" richiesti dalla norma non solo la simulazione oggettiva sotto forma della **veridicità e congruità del prezzo pattuito**, ma anche la

In realtà non manca l'opinione che individua nella interposizione soggettiva fittizia l'unica forma di simulazione relativa rilevante ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000, escludendo che possano avere tale rilievo le altre forme di simulazione (per titolo negoziale o corrispettivo). Le stesse, infatti, costituirebbero alienazioni effettive, sprovviste dell'attitudine di far apparire una titolarità formale diversa da quella effettiva, atta ad ostacolare la riscossione erariale occultando la persistente appartenenza del bene al patrimonio del debitore. Naturalmente laddove non sia simulata in assoluto la riscossione del corrispettivo, indice piuttosto di una più radicale simulazione assoluta del negozio di alienazione.

Nell'ambito della alienazione simulata rientra **anche quella a titolo gratuito**, non evincendosi dal dettato della norma limiti definitori circa il titolo (oneroso o meno) della "alienazione" e non rinvenendosi motivi per escludere la **donazione** dall'ambito di applicabilità della norma⁸⁴.

Rileva ogni ipotesi di **trasferimento simulato del diritto di proprietà a qualunque titolo (vendita, permuta, conferimento in società)**

In ossequio al principio di stretta legalità e tassatività della fattispecie penale, va rimarcato che l'**alienazione** di rilievo è solo quella "**simulata**". Ove il **trasferimento sia effettivo** la relativa condotta non può essere considerata un atto simulato ma deve essere valutata esclusivamente quale **possibile atto fraudolento**, rilevato dalle particolari modalità di realizzazione atte ad ostacolare le iniziative di riscossione erariale (si ponga mente all'alienazione di un immobile attraverso successivi trasferimenti tra società diverse, ovvero all'iscrizione di ipoteca a favore di terzo di buona fede in adempimento di preventiva intesa con l'acquirente).

Estremamente varia è la relativa **casistica**. Essa comprende⁸⁵: (i) la vendita simulata di beni immobili⁸⁶; (ii) la cessione simulata di un'azienda, di un ramo di azienda, di beni sociali, ivi compreso l'avviamento commerciale⁸⁷; (iii) la cessione fittizia di quote sociali⁸⁸; (iv) la donazione simulata di beni immobili a parenti stretti.

simulazione soggettiva intesa quale interposizione fittizia di persona» (Fattispecie di vendita simulata mediante stipula di un apparente contratto di "sale and lease back").

⁸⁴ Cfr. Cass. Pen., Sez. 3, n. 3011/2017.

⁸⁵ Per un'analisi completa cfr. GIGLIOLI, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte in sede di riscossione coattiva*, in *Reati Tributari e sistema normativo europeo*, 2017, p. 493.

⁸⁶ Cass. Pen, Sez. 3, Sentenza n. 13233 del 24/02/2016 Cc., dep. 01/04/2016, Rv. 266771, in relazione a fattispecie di vendita di una particella immobiliare a società svizzera con soci non identificabili, in cui la S.C. ha annullato con rinvio la decisione che aveva ritenuto sussistente il "fumus" del reato, senza motivare in ordine all'effettivo carattere simulato della predetta operazione immobiliare e alle conseguenze da essa derivanti sulla capienza del patrimonio complessivo dell'indagata, rispetto alle pretese dell'Erario; Cass. Pen., Sez. 3 n. 25147/2009 per alienazione di un'unità immobiliare in modo simulato o comunque fraudolento a società a responsabilità limitata di cui era legale rappresentante la moglie convivente del debitore, con successivo riversamento del prezzo di acquisto alla società acquirente annotato nella contabilità societaria come "finanziamento da socio", in maniera da diminuire il proprio patrimonio, compromettendo l'interesse dell'Erario alla conservazione delle garanzie patrimoniali che presidiano il credito tributario.

⁸⁷ Cass. Sez. 3, Sentenza n. 37389 del 16/05/2013 Cc., dep. 12/09/2013, Rv. 257589 ha ritenuto integrato il reato di cui all'art.11 del D.Lgs. 74 del 2000 in caso di alienazione simulata dell'**avviamento commerciale dell'azienda**, finalizzata a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Secondo l'ipotesi di accusa il legale rappresentante della società X, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto dovute da tale società, aveva simulato la messa in liquidazione e la cessazione di essa, con una situazione debitoria verso l'Erario pari a Euro 2.454.798, mentre l'attività di impresa era continuata con gli stessi dipendenti e negli stessi locali di proprietà della società Y del cui capitale era titolare all'85%, il residuo 15% risultando intestato alle figlie. Il Tribunale aveva escluso che vi fossero elementi utili per ipotizzare la simulazione della liquidazione della società. Inoltre, aveva escluso altresì la fraudolenza dell'attività di liquidazione ritenendo che, in ogni caso, considerate le precarie condizioni economiche in cui versava la società X, non avrebbe potuto determinare alcuna diminuzione delle garanzie mancando beni mobili ed immobili ad essa intestati. In senso contrario ha osservato la Corte di Cassazione: «*Se non vi è dubbio che, in via di principio non vi siano disposizioni intese a garantire la conservazione dell'avviamento in capo all'azienda ostando ciò al principio della libertà di concorrenza, ciò presuppone che il tutto avvenga nel rispetto della correttezza che deve improntare i rapporti giuridici. Non ricorre tale condizione nel caso in cui la società X, stando all'ipotesi di accusa, sarebbe stata volutamente spogliata degli elementi attivi per favorirne la liquidazione, in modo da eludere possibili azioni esecutive sulla medesima società da*

– 5.2. Gli altri atti fraudolenti.

Secondo la giurisprudenza di legittimità⁸⁹, in conformità alla *ratio* della norma, per **atto fraudolento** deve intendersi **qualsiasi** atto che, non diversamente dalla alienazione simulata, sia idoneo a **rappresentare ai terzi una realtà fallace** (la riduzione del patrimonio del debitore), mettendo a repentaglio o comunque rendendo più difficoltosa l'azione di recupero del bene in tal modo sottratto alle ragioni dell'Erario.

Da ciò, secondo una prima opinione deriverebbe una prima indicazione, ovvero che rileverebbero **solo condotte commissive**⁹⁰, apparendo distonico il concetto di atti rispetto ad inerzie od omissioni. In realtà, occorre considerare che la limitazione alla nozione di atti (con esclusione dei fatti o dei comportamenti materiali) è per lo più contrastata (v. *infra*) e comunque resta disattesa considerando che per dettato normativo espresso (art. 1, lett. g-ter d.lgs.n. 74/2000) per “mezzi fraudolenti” (nozione assai prossima) «si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà»; nulla vieta, infine, specie nelle operazioni più complesse, di ipotizzare che una porzione di omissioni integranti violazioni di doveri giuridici accompagnino, seguano o siano precedute da comportamenti attivi volti a favorire l'*immutatio veri*.

Diversificate le opinioni della dottrina in merito alla riconducibilità agli atti fraudolenti dei “**fatti fraudolenti**”, ovvero dei **comportamenti meramente materiali** (si pensi al contribuente che nasconda preziosi di sua proprietà in precedenza detenuti presso una cassetta di sicurezza registrata a proprio nome).

Secondo un primo approccio, ragioni letterali e sistematiche indurrebbero ad escludere tali azioni dal presidio penale dell'art. 11 del d.lgs. n. 74/2000, norma che si riferisce solo ad “atti”; la limitata portata punitiva della fattispecie penal—tributaria sarebbe confermata dal confronto con il reato di mancata esecuzione dolosa di un provvedimento del giudice, *ex art.* 88 c.p., che incrimina oltre agli «atti simulati o fraudolenti» anche e specificamente gli «altri fatti fraudolenti», utilizzando, peraltro, il verbo “commettere” e non già “compiere” con riferimento a questi ultimi⁹¹.

Nel senso della tipicità dei comportamenti materiali la maggioritaria dottrina⁹² e la giurisprudenza, che ricomprende anche i fatti (si pensi al trasferimento all'estero ed all'esterovestizione di ricavi di impresa e compensi professionali nonché di somme incassate a titolo di IVA e non riversate) nella sfera punitiva della fattispecie⁹³, sostenuta anche dalla consapevolezza dei vuoti di tutela che ingenererebbe l'opposta soluzione, con depotenziamento radicale della portata precettiva della fattispecie.

Pronunciandosi rispetto ad ipotesi cautelare di violazione dell'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000 (in particolare in merito ad una contestazione mossa all'indagato di avere sottratto al pagamento delle imposte sul reddito e sul valore aggiunti la **somma di euro 2.000.000,00, detenuta in attività finanziarie non dichiarate allocate**

parte dell'Erario. Il tribunale cade quindi nell'errore di non valutare l'insieme della condotta limitandosi a valorizzare le ragioni della liquidazione. In questo senso omette di considerare, infatti, che la disposizione dell'art. 11 è finalizzata a reprimere specificamente la condotta di chi "aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva".

⁸⁸ Cfr. Cass., Sez. 3, n. 41216/2015.

⁸⁹ Cass. Pen., n. 3011/2017.

⁹⁰ MUSCO, ARDITO, *op. cit.*, 309; SOANA, *op. cit.*, 3651. E' ritenuta atipica, dunque, la condotta del contribuente che in assenza di un accordo con il proprio creditore, eviti di coltivare un'azione civile nei confronti del medesimo, al fine di sfavorire il fisco; cfr. NAPOLEONI, *op. cit.*, 203.

⁹¹ Così INGRASSIA, *op. cit.*, p. 385.

⁹² BRICCHETTI, *op. cit.*, 127; MUSCO, ARDITO, *op. cit.*, 313.

⁹³ Cass. Pen., Sez. 3, 8.4.2015, n. 15449.

all'estero, compiendo azioni tese al trasferimento di esse presso un conto corrente acceso presso un istituto di crediti di Dubai, rendendo in tale modo inefficace ogni forma di riscossione delle imposte evase), la Corte di Cassazione⁹⁴ ha escluso che la complessità delle operazioni finanziarie poste in essere dall'indagato, tramite la assistenza di professionisti a loro volta oggetto di indagine, potesse essere ricondotta alla mera omissione della dichiarazione di taluni cespiti, dovendo essere qualificata come compimento di atti fraudolenti sui propri beni, volti a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva, sicuramente ostacolata dalla **esterovestizione dei beni** in questione, in tal modo risultando integrata la fattispecie astratta in provvisoria contestazione. Se il reato in esame è configurabile esclusivamente allorché l'attività simulatoria, o comunque fraudolenta, posta in essere dall'agente è finalizzata alla personale sottrazione al pagamento dei debiti tributari riferibili alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero ad interessi e sanzioni relative a dette imposte (Corte di cassazione, Sezione III penale, 12 settembre 2013, n. 37389), tuttavia non può trascurarsi che il **clandestino trasferimento all'estero** e, pertanto, tramite il **loro occultamento alla azione di accertamento, verifica e controllo istituzionalmente svolta dagli organi della amministrazione fiscale**, sottragga alla imposizione tributaria da operare su di essi ingenti redditi maturati nello svolgimento della sua attività professionale e non dichiarati in sede di dichiarazione dei redditi come le somme da lui riscosse a titolo di iva e non riversate allo Stato.

Ancora, in sede cautelare la Corte di Cassazione⁹⁵ ha vagliato le doglianze avverso l'ordinanza del Tribunale del riesame che aveva respinto l'appello, ex art. 322-bis cod.proc.pen., avanzato contro l'ordinanza del Giudice delle indagini preliminari di rigetto della richiesta di revoca di sequestro preventivo, avente ad oggetto la somma di euro 828.745,06 pari al profitto del reato di cui all'art. 11 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74. Secondo l'imputazione cautelare, all'indagato veniva contestato, al fine di sottrarsi alla procedura di riscossione coattiva del debito tributario ammontante a euro 315.575,06, di aver compiuto atti fraudolenti sui propri beni, **non dichiarando** disponibilità in Albania di euro 800.000 circa, **non compilando** il quadro RW della dichiarazione dei redditi derivanti dall'attività professionale di avvocato esercitata in Italia, **protestandosi finanziariamente incapiente**, ottenendo una rateizzazione del debito, **organizzando a più riprese il rientro in Italia, in maniera occulta, della somma** di euro 126.645,00. La Corte di legittimità, con riferimento alla condotta del compimento di «altri atti fraudolenti», diversi dalla alienazione simulata, idonei a sottrarre i beni al pagamento del debito tributario ha ritenuto che non vi sia dubbio «che nel novero degli «altri atti fraudolenti» debbano essere ricompresi **sia atti materiali di occultamento e sottrazione dei propri beni (sparizione materiale di un bene senza alienazione)**, ma anche atti giuridici diretti, secondo una valutazione concreta, a sottrarre beni al pagamento delle imposte»⁹⁶. Correttamente il Tribunale aveva ritenuto, dal complesso degli elementi probatori (**l'aver a disposizione un conto corrente all'estero, sul quale confluivano i proventi dell'attività professionale svolta in Italia, in contanti e "in nero", proventi non esposti nella dichiarazione dei redditi**, in uno con l'esistenza di debiti tributari già accertati e **la dichiarazione di essere finanziariamente incapiente** al fine di ottenere una rateizzazione), sussistente la condotta del reato contestato dal momento che il complesso delle operazioni descritte aveva comportato una diminuzione, anche se non totale, della garanzia patrimoniale generica offerta dal patrimonio del debitore fiscale (cfr. Sez. 3, n. 6798 del 16/12/2015, dep. 2016, Arosio, Rv. 266134).

L'atto fraudolento — nel significato esteso appena spiegato — deve essere provvisto dell'**attitudine a realizzare un depauperamento apparente del contribuente debitore**, offrendo una **falsa rappresentazione** della consistenza del patrimonio e dunque della garanzia che esso rappresenta per il creditore erariale, in modo da sviarne l'attività esecutiva.

Si è così riconosciuto che integra la **condotta tipica in analisi** i seguenti atti di disposizione del patrimonio la cui causa concreta si identifichi nel pregiudizio alle ragioni creditorie dell'Erario: (i) la messa in atto, da parte degli amministratori sociali, di più operazioni di **cessioni di aziende e di scissioni societarie** simulate finalizzate a conferire ai nuovi soggetti societari immobili, dal momento che nella fattispecie criminosa indicata rientra qualsiasi stratagemma artificioso del contribuente tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario⁹⁷; (ii) la costituzione di un **fondo patrimoniale**⁹⁸; (iii) la vendita simulata mediante stipula di un apparente contratto di *sale and lease back*⁹⁹; (iv) la costituzione fittizia di servitù, di diritti reali di godimento (usufrutto, uso, abitazione), la concessione di locazione (si consideri un affitto di azienda di lunga durata idoneo a svalutare il prezzo di vendita), la ricognizione di debito inesistente.

⁹⁴ Cass. Pen., Sez. 3, n. 14007/2018.

⁹⁵ Cass. Pen., Sez. 3, n. 37136/2017; cfr. RUSSO, *Costituisce condotta fraudolenta l'apertura di conto corrente all'estero in presenza di debiti erariali*, in Fisco, 2017, 36, 3465.

⁹⁶ Nello stesso senso cfr. Cass. Pen., Sez. 3, 31420/2018.

⁹⁷ Cass. Pen., Sez. 3, n. 19595 del 09/02/2011, Vichi, Rv. 250471.

⁹⁸ Cass. Pen., Sez. 3, n. 5824 del 18/12/2007, Soldera, Rv. 238821; si veda però Sez. 3, n. 9154 del 2015.

⁹⁹ Cass. Pen., Sez. 3, n. 14720 del 06/03/2008, Ghiglia, Rv. 239972.

Nella categoria degli atti fraudolenti, poi, sono compresi gli **atti e gli strumenti giuridici leciti, non simulati ma utilizzati dal debitore in maniera abusiva o distorta** quali stratagemmi per sottrarsi al pagamento del debito erariale e per neutralizzare la possibilità di recupero del credito erariale. In tali fattispecie, la causa tipica e fisiologica viene in concreto strumentalizzata al duplice scopo di sottrarsi al pagamento delle imposte, senza perdere ed anzi conservando (attraverso altri soggetti e specifici istituti), pur in presenza di apparente decremento patrimoniale, la disponibilità del bene al debitore. E' questo uno dei terreni più problematici per il contenimento di insidie assai sviluppate e competenti delle ragioni erariali entro i confini di una fattispecie penale che non può sfuggire ai criteri di determinatezza e precisione del precetto sotto il profilo delle sue componenti oggettive.

Attenta dottrina¹⁰⁰ rimarca, in termini condivisibili, che il carattere artificioso della condotta di abuso degli strumenti giuridici rilevante ai fini della fattispecie in analisi non può prescindere da una **specifica clausola anomala** o da qualche altro elemento fattuale oggettivo, provvisto di connotati fraudolenti, che riveli la **causa concreta** dell'operazione negoziale. In altre parole, tale tipologia di atti deve presentare — in ragione di una specifica clausola contrattuale o in altro dato fattuale — una nitida componente di artificio e falsa rappresentazione della realtà, con **attitudine ingannatoria ed occultatrice** rispetto alla **reale sostanza economica dell'operazione**.

In realtà l'**identificazione del carattere fraudolento degli atti** è tema più generale di tale forma di condotta, tradizionalmente perseguita secondo **due diversi percorsi esegetici**.

Una prima impostazione, cd. **soggettivista**, lo riconosce in tutti gli atti pregiudizievoli per il fisco posti in essere con una sorta di "volontà malvagia"¹⁰¹: in definitiva, sarebbe tipico qualsiasi negozio che impoverisca il patrimonio del contribuente e sia orientato a danneggiare l'erario.

La dottrina maggioritaria¹⁰² sostiene un'**interpretazione oggettivista**, per cui **sono tipici solo gli atti che importino un fittizio depauperamento del patrimonio del contribuente, attraverso un'immutatio veri**. A questa impostazione ha aderito la giurisprudenza della Suprema Corte, sottolineando come prescindere dalla verifica dell'*immutatio veri* si porrebbe in tensione con il diritto di proprietà e con il principio di necessaria offensività dei reati presidiati dalla Carta fondamentale¹⁰³.

Deve evidenziarsi, con le recenti parole delle Corti di Cassazione, che «ai fini della configurabilità del reato, **non è sufficiente la semplice idoneità dell'atto a ostacolare l'azione di recupero** del bene da parte dell'Erario, essendo invece **necessario** il compimento di atti che, nell'essere diretti a questo fine, si caratterizzano per la **loro natura simulatoria o fraudolenta**. La necessità di individuare questo *quid pluris* nella condotta dell'agente è stata di recente sottolineata anche dalle Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 12213 del 21/12/2017, Rv. 272171) che, nell'ambito di una più ampia riflessione sul concetto di atti simulati o fraudolenti di cui all'art. 388 cod. pen., norma il cui schema risulta richiamato dall'art. 11 del d. lgs. 74/2000, hanno affermato che sarebbe in contrasto con il principio di legalità una lettura della norma che facesse coincidere il requisito della natura fraudolenta degli atti con la loro mera idoneità alla riduzione delle garanzie del credito, per cui in quest'ottica può essere ritenuto penalmente rilevante solo un atto di disposizione del patrimonio che si caratterizzi per le modalità tipizzate dalla norma, **non potendosi in definitiva far coincidere la natura simulata dell'alienazione o il carattere fraudolento degli atti con il fine di vulnerare le legittime aspettative dell'Erario**»¹⁰⁴.

Se la vendita simulata dei propri beni non pone particolari problemi interpretativi¹⁰⁵, per contro la nozione di atto fraudolento è più problematica, ricorrendo quando il trasferimento del bene sia effettivo e ha dato adito a

¹⁰⁰ GIGLIOLI, *op. cit.*, p. 499.

¹⁰¹ MARCHESELLI, *Operazioni societarie artificiali e reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in GT - Riv. giur. trib., 2011; NANNUCCI, *op. cit.*

¹⁰² NAPOLEONI, *op. cit.*

¹⁰³ Cass. Pen., Sez. 3, n. 3011/2017; Id. n. 13233/2016; Id., 15449/2015

¹⁰⁴ Cass. pen. Sez. 3, n. 29636/2018.

¹⁰⁵ Si tratta di nozioni mutuare dall'ordinamento civile, secondo le quali è tale il negozio caratterizzato da una preordinata divergenza tra la volontà dichiarata e quella reale, ovverosia allorquando il programma contrattuale non corrisponde deliberatamente in tutto (simulazione assoluta) o in parte (simulazione relativa) alla effettiva volontà dei contraenti (Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016 - dep. 20/01/2017, Di Tullio, Rv. 268798).

diverse interpretazioni¹⁰⁶. L'alternatività della condotta richiesta ai fini del perfezionamento del reato rispetto alla vendita simulata fa sì che il **carattere fraudolento debba investire tutti gli altri atti volti a disperdere la garanzia patrimoniale del creditore** e, dunque, **tutti gli atti lato sensu dispositivi dei beni ivi ricompresi**. Ma in proposito la Cassazione rimarca: «Poiché tuttavia la garanzia patrimoniale del creditore è già assistita sul piano civilistico dalla speciale azione di cui all'art.2901 cod. civ. ovverosia dall'*actio revocatoria*, esperibile allorquando il debitore rechi pregiudizio alle ragioni del creditore, e dunque allorquando venga posto in essere in condizioni di insufficienza dei beni a garantire le ragioni del creditore (*eventus damni*) un atto dispositivo dei propri beni con la consapevolezza di arrecare un nocumento al creditore stesso (*scientia damni o consilium fraudis*), occorre per incorrere nella responsabilità penale prevista dalla disposizione in esame che l'atto dispositivo sia connotato dalla **peculiare finalità indicata dalla stessa norma come fraudolenta**: il concetto di frode evocato dalla norma presuppone, invero, non soltanto la lesione di un diritto altrui, che connota l'atto pregiudizievole in sé, ma altresì la **specifica modalità** attraverso la quale viene tale lesione effettuata, ovverosia l'inganno atto a configurare una **situazione di apparenza diversa da quella della realtà sottostante**, costituita dalla **riduzione del patrimonio del debitore**, così da mettere a repentaglio l'azione di recupero per l'Erario, o comunque da renderla più difficoltosa. **Non basta, in altri termini, che l'atto sia soltanto pregiudizievole**, condizione questa configurata dall'atto dispositivo in presenza di una situazione patrimoniale insufficiente ad assicurare le ragioni del creditore attraverso l'eventuale esazione coattiva del credito, ma occorre altresì che il pregiudizio arrecato non sia immediatamente percepibile in ragione della condotta fraudolenta posta in essere dal debitore: così come la vendita in sé considerata non potrebbe integrare la condotta incriminata dall'art.11 d. lgs. 74/2000, dovendo invece essere simulata, del pari **non è sufficiente che l'atto altrimenti dispositivo dei beni costituenti la garanzia patrimoniale venga a ledere le ragioni dell'Erario**, richiedendosi invece che alla dispersione della suddetta garanzia non corrisponda, allorquando si tratti di atto a titolo oneroso, un controvalore effettivo in danaro o in altra utilità, secondo la causa negoziale tipica dell'atto unilaterale o del contratto specificamente posto in essere, ovvero si tratti di un atto a titolo gratuito (quale ad esempio la donazione, la costituzione di un fondo patrimoniale, etc.) che, attesa l'assenza di un vantaggio economico che lo qualifica come tale, si presta di per sé a configurare la modalità fraudolenta richiesta dalla norma. In tale ottica è stato, ad esempio, ritenuto da questa Corte integrato il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte la condotta di un commercialista che, in prossimità degli esiti di una verifica fiscale a suo carico, aveva ceduto immobili e quote sociali alla convivente (Sez. 3, n. 39079 del 09/04/2013 - dep. 23/09/2013, Barei e altro, Rv. 256376). **E se è ben vero che l'atto dispositivo di un bene tanto mobile quanto immobile rende di per sé maggiormente difficoltosa ed incerta l'esazione del credito**, essendo il danaro bene fungibile per eccellenza e quindi più facilmente occultabile, tanto da legittimare l'esperibilità dell'*actio revocatoria* in sede civile, **non può tuttavia perciò ritenersi integrata la finalità fraudolenta sul piano penale, dovendo l'atto dispositivo essere caratterizzato da un *quid pluris*, ovverosia dalla modalità ingannevole attraverso la quale viene realizzato**. Diversamente opinando, il concetto di atto fraudolento verrebbe a dilatarsi oltre misura fino a far coincidere i presupposti del reato di cui all'art.11 d. lgs 74/2000 con quelli dell'azione revocatoria civile, frustrando, in contrasto con la stessa *littera legis*, la finalità perseguita dal legislatore penale che consiste nella punibilità del contribuente che intenzionalmente sottrae con modalità fraudolente i beni facenti parte del proprio patrimonio riducendo la garanzia del Fisco e così neutralizzando, secondo una prognosi da effettuarsi *ex ante*, in tutto od in parte la fruttuosità di una eventuale procedura esecutiva¹⁰⁷.

— 5.2.1. Casistiche.

¹⁰⁶ Si è infatti ritenuto che con tale accezione debba intendersi un'alienazione che sebbene effettiva, sia tuttavia idonea a **rappresentare una realtà (la riduzione del patrimonio del debitore) non corrispondente al vero**, mettendo a repentaglio o comunque rendendo più difficoltosa l'azione di recupero del bene per l'Erario (Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016 cit.), o, diversamente, la sussistenza di uno **stratagemma artificioso** del contribuente tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario (Sez. 3, n. 19595 del 09/02/2011 - dep. 18/05/2011, Vichi, Rv. 250471), o, ancora una condotta atta a vanificare l'esito dell'esecuzione tributaria coattiva la quale non configura un presupposto della condotta, in quanto è prevista dalla legge solo come evenienza futura che la condotta, idonea, tende a neutralizzare (Sez. 3, n. 14720 del 06/03/2008 - dep. 09/04/2008. PM in proc. Ghiglia, Rv. 239970).

¹⁰⁷ Conseguentemente, la vendita da parte dell'imputata delle attrezzature della società da lei amministrata — effettuata a prezzo di mercato con incameramento del suddetto corrispettivo da parte della società alienante — configurava un atto, che sebbene pregiudizievole per l'Erario essendo stato il danaro destinato al soddisfacimento di altri debiti da cui la stessa società era gravata, era privo tuttavia del carattere fraudolento richiesto per il perfezionamento del reato contestato. Non può pertanto condividersi il diverso ragionamento seguito dalla Corte distrettuale che, malgrado la dimostrazione

Conviene passare in rassegna, senza alcuna pretesa di esaustività, una serie di operazioni che nell'esperienza giurisprudenziale sono state ricondotte alla categoria degli atti fraudolenti.

— 5. 2.1.1. Il leasing finanziario.

Il **caso**: il liquidatore della Y s.r.l., dopo aver ricevuto da parte dell'Agenzia delle Entrate avvisi di accertamento per importi superiori per ciascun anno ad Euro 51.645,69, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte suddette, degli interessi e delle sanzioni amministrative, aveva **alienato simulatamente due beni immobili** (capannoni) della società Y s.r.l., **cedendoli a società di locazione, obbligatasi a cederli in locazione finanziaria alla Z s.a.s., delle quale erano soci i figli dell'imputato**, compiendo così atti idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva.

La **soluzione della Cassazione**¹⁰⁸: i giudici di legittimità hanno disatteso l'argomentazione con cui la sentenza impugnata aveva escluso il carattere fraudolento della condotta posta in essere dall'imputato, osservando che, come la simulazione oggettiva, anche quella soggettiva (cd. **interposizione fittizia di persona**) può configurare uno **stratagemma artificioso** del contribuente, tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le sue garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario. Nel caso di specie, non appariva configurabile un effettivo **sale-lease back** (rapporto bilaterale in cui il proprietario di un bene che ha problemi finanziari lo vende a una società di *leasing*, che lo finanzia pagandogli il prezzo e concedendogli il bene in locazione finanziaria contro corrispettivo di canoni periodici, con la facoltà di riacquistare il bene alla scadenza del contratto) ma un vero e proprio **leasing finanziario** (rapporto trilaterale, nel quale la fornitrice Y s.r.l., rappresentata dall'imputato alienava il bene — capannoni industriali — a un finanziatore — società di *leasing*, che lo concedeva in locazione finanziaria a un terzo utilizzatore, Z s.a.s., che ne acquistava il diritto al godimento contro il pagamento di canoni, con opzione di acquisto). Poiché la società Z s.a.s. utilizzatrice era interamente posseduta dai figli dell'imputato, il giudice di merito era tenuto a valutare, al di là della congruità e veridicità del prezzo pattuito (simulazione oggettiva), se il contratto stipulato configurava un'interposizione personale fittizia (simulazione soggettiva), attraverso la quale l'imputato diminuiva la propria garanzia patrimoniale sottraendo i capannoni alla riscossione tributaria coattiva, pur conservandoli, attraverso i figli, nella propria sostanziale disponibilità o comunque assicurandosene il futuro godimento dopo l'esaurimento della procedura esecutiva.

— 5. 2.1.2. Le operazioni multiple di ristrutturazione aziendale attraverso cessioni di rami di azienda, scissioni societarie e conferimento di beni mobili¹⁰⁹.

Primo caso: all'indagato veniva contestato il reato ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000 per atti fraudolenti e/o simulati, compiuti attraverso complesse operazioni sulle società amministrate dallo stesso, dal fratello e dal padre (società gravate da consistenti debiti con il Fisco a titolo di imposte dirette e sanzioni ed interessi) volte ad eludere tali pagamenti all'erario. In particolare, mediante cessioni di azienda e conferimento degli immobili, le tre società debentrici sarebbero state completamente svuotate di ogni garanzia patrimoniale e della capacità operativa e produttiva, al fine di destinarle al preordinato fallimento. Le valutazioni dei **giudici di merito**: sebbene le società nate con le operazioni di scissione erano obbligate, in solido con la cedente, al pagamento delle imposte e delle sanzioni accertate a carico di quest'ultima, l'operazione fraudolenta aveva raggiunto lo scopo di **far gravare su altri i debiti di imposta**. L'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997 limita l'operatività dell'obbligazione solidale dei cessionari all'anno della cessione ed ai due anni precedenti, mentre la garanzia ex **art. 2056 quater c.c.** risulta solo parziale in quanto opera «*nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto*».

La **soluzione della Cassazione**: i giudici di legittimità hanno ritenuto convenientemente dedotto dai giudici di merito che le operazioni societarie, sia in riferimento alla cessione dei rami di azienda, che in riferimento alla scissione delle società ed il conferimento degli immobili alle società beneficiarie, fossero simulate o comunque fraudolente. Infatti, dal punto di vista oggettivo, tali operazioni erano pienamente idonee a rendere in tutto o in parte inefficace la successiva procedura di riscossione coattiva dei crediti tributari vantati dallo Stato nei confronti delle originarie società: a fronte dell'uscita dal patrimonio di beni immobili, e di altri cespiti mobiliari (con conseguente privazione di ogni capacità operativa e produttiva), nessun corrispettivo od incremento patrimoniale risultava conferito, in sinallagma, alle società cedenti (sia perché le scissioni societarie erano avvenute senza corrispettivo, sia perché i corrispettivi contrattualmente pattuiti per le cessioni dei rami di azienda o non erano stati corrisposti o lo erano stati con "compensazioni volontarie" e quindi con movimenti di denaro formali, se non fittizi). Dal quadro indiziario emergeva la riferibilità delle operazioni all'indagato e al fratello, beneficiari ultimi delle operazioni fraudolente, nonché al padre, il quale, in virtù della carica di amministratore unico, aveva operato di concerto con i medesimi. L'operazione complessa veniva considerato alla stregua di uno **stratagemma**

¹⁰⁸ Cass. Pen., Sez. 3, Sentenza n. 14720 del 2008.

¹⁰⁹ Cass. Pen., Sez. 3, n. 19595/2011; Id., n. 37415/2012; Id., n. 46833/2012.

artificioso del contribuente, tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario; stratagemma che poteva assumere le più diversificate forme, potendo estrinsecarsi attraverso l'**abuso di strumenti giuridici rientranti solo in apparenza nella fisiologia della vita aziendale o societaria**¹¹⁰.

Secondo caso¹¹¹: la società a responsabilità limitata aveva accumulato consistenti debiti tributari (pari a € 1.932.149,36, comprensivi di imposte evase, interessi e sanzioni) e, successivamente alla verifica fiscale effettuata dall'Agenzia delle entrate, aveva costituito un'altra società a r.l. (il cui unico socio era la stessa società costituente), cui aveva conferito la sua azienda, stimandola per un valore di € 263.500,00. Contestualmente, ma con atto separato, la società debitrice fiscale era stata posta in liquidazione, rappresentando falsamente nel bilancio di liquidazione che la stessa non aveva debiti; indi era stata sciolta, con ripartizione del suo capitale sociale tra gli stessi indagati. Sempre in concomitanza della costituzione della nuova società conferitaria dell'azienda erano state costituite altre due S.r.l. (ad opera della figlia degli indagati e di altri soci) entrambe controllate dagli indagati soci della debitrice fiscale, alle quali erano stati ceduti, ancora in pari data, due dei tre rami di azienda acquistati lo stesso giorno, mentre il terzo era stato ceduto, sempre in pari data, ad altra S.r.l. il cui capitale sociale era ripartito tra la conferitaria di azienda e la società debitrice; quest'ultima, poi, era stata sciolta il 31/03/2013, con ripartizione del suo capitale sociale tra i soci.

La soluzione della Cassazione: la Corte ha ritenuto non corretta la prospettazione difensiva volta a sostenere che l'area di garanzia non era stata in alcun modo incisa in quanto la nuova società aveva assunto gli obblighi incombenti sulla società cedente. In particolare non poteva escludersi un pericolo circa la effettiva riscossione da parte dell'Amministrazione tributaria.

Secondo la previsione generale dell'**art. 2560 cod. civ.**, rubricato "debiti relativi all'azienda ceduta", se è vero che l'**alienante** non è liberato dai debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno consentito, è anche vero che ove l'azienda abbia ceduto i propri beni e sia stata posta successivamente in liquidazione, come avvenuto nel caso di specie, tale **garanzia rischia di diventare soltanto formale**. Quanto, poi, alla **responsabilità dell'acquirente dell'azienda commerciale**, il successivo comma 2 la circoscrive al solo caso in cui i debiti dell'azienda ceduta risultino dai libri contabili obbligatori (laddove, come detto, nel bilancio di liquidazione era stata indicata la inesistenza di debiti). Peraltro, la disciplina viene integrata, e in parte derogata, dalle disposizioni speciali dettate, con riferimento ai rapporti tributari, dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (recante "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662"), il cui **art. 14**, rubricato "Cessione di azienda", stabilisce, al **comma 1**, che "il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore"; fermo restando che "la responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni" (**comma 4**) e che "la frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante" (**comma 5**). Come anticipato, l'art. 14 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 introduce una normativa speciale rispetto all'art. 2560, comma 2, cod. civ., dettata per la tutela dei crediti tributari e diretta ad evitare, tramite la previsione della responsabilità, solidale e sussidiaria, del cessionario per i debiti tributari gravanti sul cedente, che, dei beni costituenti il complesso aziendale, venga ad essere sottratta al Fisco la originaria garanzia patrimoniale dei crediti tributari vantati nei confronti del cedente, con pregiudizio all'interesse pubblico concernente la riscossione delle entrate finanziarie¹¹².

¹¹⁰ Tra gli altri casi già riconosciuti dalla giurisprudenza venivano annoverati quelli di simulazione contrattuale oggettiva (simulazione di alienazione, vendita per un prezzo inferiore al reale) ed anche quella soggettiva (c.d. interposizione fittizia di persona ed il contratto di *sale and lease back*), come pure l'istituzione di un fondo patrimoniale (Cass. Pen., Sez. 3, n. 5824 del 6/2/2008, Soldera).

¹¹¹ Cass. Pen., Sez. 3, n. 44451/2017. Per un quadro del rilievo della cessione di azienda ai fini del reato tributario in analisi cfr. LEONI, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte: il caso della cessione di azienda*, in Rass. Tributaria, 2016, 2, 404.

¹¹² Osserva la Cassazione: «*Infatti, la particolare natura del credito tributario ha indotto il Legislatore delegato a differenziare la disciplina normativa tributaria da quella civilistica: da un lato prescindendo dalla condizione formale richiesta dall'art. 2560 cod. civ. della iscrizione del debito fiscale nelle scritture obbligatorie contabili della società cedente ed attribuendo, invece, efficacia liberatoria alla eventuale attestazione negativa della esistenza di debiti rilasciata dagli Uffici finanziari su richiesta della parte interessata (v. art. 14, comma 3), in modo da estendere la disciplina del d.lgs. n. 472 del 1997, art. 14 anche alle imprese non commerciali; dall'altro distinguendo nettamente la ipotesi lecita di cessione d'azienda (art. 14, commi 1, 2 e 3) dal negozio di cessione d'azienda in frode al Fisco (art. 14, commi 4 e 5): nel primo caso conformando la responsabilità del soggetto cessionario come sussidiaria attraverso il beneficium excussionis e come limitata sia nel quantum*

In questa prospettiva, dal momento che nel caso di specie l'accertamento era stato effettuato nel 2014 e in relazione all'anno di imposta 2009, doveva ritenersi esistente il rischio che il debito tributario potesse non essere apponibile alla società cessionaria, in quanto non rientrante nel ricordato lasso temporale. Ciò che, pertanto, aveva determinato una situazione di pericolo in ordine alla possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di addivenire ad una effettiva riscossione dei propri crediti.

Terzo caso (scissione singola): rispetto alla società W s.r.l. (cui erano state notificate cartelle esattoriali, non pagate, per un importo complessivo di € 2.233.873,59) veniva posto in essere un **atto di scissione parziale** e costituita la M.I. s.r.l. (i cui i soci erano gli stessi della società debitrice fiscale), approvato dall'assemblea dei soci con delibera 26.10.2011 e registrato con atto notarile a firma dell'amministratore unico in data 12.12.2011; a seguito della scissione, il patrimonio netto contabile della W. S.r.l. risultava essersi ridotto di € 2.215.000,00, ammontare iscritto a riserva straordinaria; i cespiti trasferiti mediante il predetto atto di cessione/scissione risultavano essere tutti i crediti non commerciali, un maxi-canone relativo a locazione finanziaria, un debito non precisato e tre fabbricati acquisiti al prezzo di 700.000 € in data 30.06.2011; l'accusa concludeva per l'inconsistenza delle ragioni economiche sottese all'operazione straordinaria, contestando che la stessa era stata realizzata al fine di sottrarre risorse alle procedure di riscossione, ossia di sottrarsi alle obbligazioni riferibili alla W. S.r.l., in gran parte costituite da debiti erariali non onorati, attraverso atti di gestione promossi e posti in essere per rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva.

L'ordinanza del Tribunale riesame condivideva quanto argomentato dal GIP nell'ordinanza di rigetto della richiesta di sequestro preventivo, ovvero che la disciplina dell'art. 2506 quater cod. civ. in materia di scissione societaria, prevede all'ultimo comma che *"Ciascuna società è solidalmente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto, dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società cui fanno carico"*; in concreto Equitalia risultava aver inviato alla M.I. s.r.l. cartelle esattoriali inerenti debiti erariali a carico della W. S.r.l. in quanto responsabile in solido; difetterebbe dunque l'elemento costitutivo del delitto ipotizzato, rappresentato dall'idoneità della condotta a rendere inefficace anche solo parzialmente la procedura di riscossione, con conseguente mancanza del *fumus* del delitto di cui all'art. 11 citato.

La Cassazione¹¹³ ha disatteso tale prospettazione fissando il principio di diritto per cui «in tema di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, **anche una singola operazione di scissione societaria può essere idonea**, se **valutata in relazione** non soltanto al **momento in cui l'atto di scissione viene posto in essere**, ma anche in relazione alle **vicende successive alla scissione**, a costituire quell'atto negoziale fraudolento e/o simulato idoneo ad integrare il reato in questione».

Secondo i giudici di legittimità in caso di scissione la configurabilità del delitto di cui all'art. 11, d. lgs. n. 74 del 2000 non può essere esclusa, in via generalizzata ed astratta, sulla base di quanto prevede l'art. 2506 quater, cod. civ.; il giudice penale, invece, deve analizzare le **concrete modalità con cui la scissione viene operata e verificare gli eventuali effetti** di pericolo per la riscossione delle imposte dovute dalla società che si scinde, nella specie mancata¹¹⁴. Dunque, **anche una singola operazione di scissione societaria può essere idonea**¹¹⁵, se

(entro il valore della cessione della azienda o del ramo di azienda) che nell'oggetto (con riferimento alle imposte e sanzioni relative a violazioni "commesse" dal soggetto cedente nel triennio anteriore il trasferimento dell'azienda o del ramo, ovvero relative a violazioni commesse anche anteriormente, per sanzioni od imposte "già irrogate o contestate" nel triennio, ovvero entro i limiti del "debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi"); nel secondo caso, escludendo espressamente le precedenti limitazioni (art. 14, comma 4) ed introducendo (v. art. 14, comma 5) una presunzione legale iuris tantum di cessione in frode "quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante" (così Cass. civ., Sez. 5, n. 5979 del 14/03/2014, Rv. 630640 - 01; Cass. civ., Sez. 6, ordinanza n. 9219 del 10/04/2017, Rv. 643953-01).

¹¹³ Cass., Pen., Sez. 3, n. 232/2018. Per un commento della pronuncia cfr. SANTORIELLO, *La scissione societaria può dar luogo al reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte* Fisco, 2018, 5, 473.

¹¹⁴ Del resto era già stato affermato il principio, secondo cui integra la condotta, rilevante come sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte dovute da società, la messa in atto, da parte degli amministratori, di più operazioni di cessioni di aziende e di scissioni societarie simulate finalizzate a conferire ai nuovi soggetti societari immobili, dal momento che nella fattispecie criminosa indicata rientra qualsiasi stratagemma artificioso del contribuente tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario (Sez. 3, n. 19595 del 09/02/2011 - dep. 18/05/2011, Vichi, Rv. 250471). Se è ben vero che la citata decisione del 2011 si riferiva ad una complessa attività in cui la scissione rappresentava un semplice "tassello", la Cassazione non condivide l'argomentazione secondo cui l'operazione di scissione, da sola, non sarebbe idonea, *ex se*, a rivestire natura fraudolenta o simulata e, quindi, ad avere il concreto effetto di rendere, in tutto in parte/inefficace la procedura di riscossione coattiva

¹¹⁵ Cfr. Sez. 6, Sentenza n. 7618 del 2015, ud. 30/10/2014, dep. 19/02/2015, ric. Ballo, relativa a vicenda in cui, per consentire la sottrazione al pagamento di imposte dirette e indirette per Euro 780.000 circa, l'imputato aveva predisposto atti fraudolenti sui beni immobili di una s.r.l. in modo da rendere inefficaci le procedure di riscossione,

valutata in relazione non soltanto al **momento in cui l'atto di scissione viene posto in essere**, ma anche in relazione alle **vicende successive alla scissione**, a costituire quell'atto negoziale fraudolento e/o simulato idoneo ad integrare il reato in questione. Ciò in quanto, come più volte affermato, il delitto previsto dall'art. 11, del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è reato di pericolo, integrato dall'uso di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri o altrui beni, idonei a pregiudicare secondo un giudizio "ex ante" - l'attività recuperatoria della amministrazione finanziaria¹¹⁶.

Quarto caso: scissione parziale e proporzionale.

Il tema del *fumus* del reato dell'art. 11 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 si è posto di fronte all'operazione straordinaria di **scissione parziale e proporzionale, e successiva cessione del capitale sociale**, quali **operazioni sinergiche** attraverso le quali la ricorrente aveva messo al riparo da azioni esecutive dell'erario per il debito fiscale il patrimonio sociale. In particolare, all'amministratore unico della S. s.r.l. veniva contestato di aver compiuto atti fraudolenti, al fine di sottrarre i beni alla procedura di recupero del credito dell'erario, costituiti, in data 15/12/2015, in atto di scissione parziale e proporzionale con trasferimento del patrimonio ad altra società, riconducibile al medesimo amministratore, con esclusione dei debiti tributari, seguito in data 28/04/2016, da atto di cessione dell'intero capitale sociale a prezzo irrisorio (€ 200,00) e della legale rappresentanza a persona pregiudicata, per reati in materia economica e riciclaggio, che avviava la procedura di liquidazione.

La Cassazione¹¹⁷ ha riconosciuto corretta la motivazione del giudice di merito che aveva ritenuto sussistente il *fumus*, ravvisando la condotta di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, inteso come **stratagemma artificioso del contribuente**, tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario, nel compimento di **atto di scissione societaria proporzionale**, come realizzata nell'atto posto in essere dalla ricorrente, seguita dalla **successiva cessione del capitale sociale a prezzo vile a prestanome**, trattandosi di atti posti in essere dopo che si era formato il debito tributario e che valutati sinergicamente evidenziavano in sé **l'abuso di strumenti giuridici** rientranti solo in apparenza nella fisiologia della vita aziendale o societaria.

La Corte di Cassazione ha rimarcato che non si tratta di far discendere dal compimento di una operazione societaria, di per sé neutra, l'atto fraudolento ex art. 11, ma di valutare se il compimento dell'atto straordinario, per come **concretizzatosi nel caso concreto in eventuale sinergia con altri atti sociali** e segnatamente, nel caso che ci occupava, con la successiva cessione del capitale sociale a prestanome a cui era stata trasferita la legale rappresentanza della società, con successiva messa in liquidazione della società scissa, potesse costituire uno stratagemma artificioso, una condotta di inganno idonea a frustrare la garanzia patrimoniale e la riscossione "in tutto o in parte" coattiva del credito.

In altri termini, anche il compimento di un'operazione di scissione societaria, valutata in relazione non soltanto al momento in cui l'atto di scissione viene posto in essere, ma anche in relazione alle vicende successive alla scissione medesima e al compimento di altri atti societari, può costituire quell'atto negoziale fraudolento e/o simulato idoneo ad integrare il reato in questione (Sez. 3, n. 232 del 27/09/2017, P.M. in proc. Zattera, Rv. 272173; Sez. 3, n. 19595 del 09/02/2011, Vichi, Rv. 250471).

Tale conclusione non può dirsi contraddetta dal principio secondo cui, con specifico riferimento alla scissione, per i **debiti tributari rispondono tutte le società beneficiarie ricorrendo un regime di solidarietà illimitato e senza beneficium excussionis, ex art. 15, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997**, essendo la solidarietà limitata al valore effettivo del patrimonio netto attribuito a ciascuna società beneficiaria, ex art. 2506-bis, comma 3,

operazione consistita nella scissione della società in due diverse società trasferendo a quella di nuova creazione tutti i rapporti, ad esclusione di quelli fiscali, e tutti i beni, ad esclusione dei beni immobili già gravati da ipoteca.

¹¹⁶ Nel caso in esame, alcuni elementi rendevano evidente la natura fraudolenta dell'operazione di scissione, avendo i soci della W. S.r.l. con il medesimo atto trasferito i principali se non unici elementi attivi della società alla M.I. S.r.l., di cui erano pure unici soci, lasciando alla prima tutti gli elementi passivi, *in primis* l'ingente debito tributario, ed i residui elementi attivi, essenzialmente costituiti da crediti, privi di significativo valore, tant'è che il "fondo svalutazione crediti" al 31.12.2011 risultava essere stato incrementato a quasi 2 milioni di euro, ciò che altro non significava se non che il crediti pari ad € 1.315.000,00 trasferiti con l'atto di scissione erano "buoni" mentre erano rimasti alla debitrice solo i "cattivi". Quanto agli eventi successivamente seguiti all'operazione di scissione che avvalorano la "fraudolenza" di detta operazione negoziale: a) dalla circostanza che, successivamente all'atto di scissione, l'amministratore in data 16.12.2011 abbandonava la carica, subentrandogli altra persona, ed i due soci il 21.12.2011 cedevano le loro quote trasferite a due s.r.l. che le rivendevano successivamente senza corrispettivo ad altra s.r.l.; b) dal dato oggettivo che la società, la quale al 31.12.2011 risulta avere contabilmente un patrimonio netto superiore a 730.000 euro, in realtà veniva abbandonata ed attualmente presentava un rilevante passivo, tra cui il debito tributario ed un unico elemento attivo costituito dal magazzino, di dubbia consistenza); c) infine, circostanza dirimente che la M.I. S.r.l., dopo aver ricevuto la richiesta ex art. 2506 quater cod. civ. di pagare parte dei debiti tributari della W. S.r.l., anziché soddisfarli con la propria ricchezza, pari ad € 2.215.000,00, aveva impugnato le cartelle esattoriali e, dopo il rigetto del ricorso da parte della CTP, aveva costituito una nuova società cui aveva conferito un ramo di azienda valutato oltre 1,5 milioni di euro; onde, la conclusione secondo cui la previsione dell'art. 2506 quater cod. civ. precluderebbe in astratto che un atto di scissione possa rendere inefficace la procedura esecutiva era contraddetta dalla realtà fattuale.

¹¹⁷ Cass. Pen., Sez. 3, 290131420/2018.

cod. civ., per i soli debiti non tributari (Corte costituzionale n. 90 del 2018)¹¹⁸. La mancata limitazione della responsabilità solidale appare, dunque, giustificata dalla specialità dei crediti tributari e risponde ad un criterio di adeguatezza e proporzionalità. Non di meno, **vige il principio della temporaneità dell'obbligazione solidale secondo il disposto dell'art. 14 comma 1 del d.lgs 18 dicembre 1997, n. 472**, il quale limita la responsabilità del cessionario dell'azienda per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore. Cosicché, tenuto conto che nel caso in esame il debito era sorto ben oltre due anni prima dell'operazione straordinaria, appariva chiaramente la natura artificiosa e fraudolenta dell'intera operazione straordinaria complessivamente realizzata, essendo vanificata la responsabilità solidale e illimitata della società beneficiaria della scissione in ragione dell'epoca temporale nella quale l'operazione straordinaria è stata compiuta.

— 5.2.1.3. Il trust

Il caso: l'imputato veniva riconosciuto responsabile del reato di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74/2000 perché, quale liquidatore e socio accomandatario della X s.a.s., al fine di evadere le imposte dirette e sul valore aggiunto, per l'importo complessivo di Euro 466.953,95, aveva costituito fraudolentemente un *trust* con il fine di rendere inefficace, in tutto o in parte, la procedura di riscossione coattiva. In particolare, la società risultava gravata di un debito verso l'erario, riguardante le annualità 2001/2005, per il quale erano state nel tempo notificate diverse cartelle esattoriali, l'ultima delle quali il 18/4/2009, tanto che il successivo 3/9/2009 era stata effettuata una iscrizione ipotecaria sugli unici immobili della società per una somma pari ad Euro 1.151.828,52, comprensiva di sanzioni di mora. L'ipoteca era stata successivamente cancellata quando, a seguito di ricorso alla Commissione Tributaria, l'imputato aveva documentato l'alienazione degli immobili in data anteriore (il 25/2/2009) all'iscrizione ipotecaria a soggetto terzo. Attraverso l'istituzione di un *trust*, l'imputato, quale liquidatore della società, aveva trasferito a sé stesso, quale *trustee*, l'intero patrimonio attivo e passivo della società medesima, con lo scopo di sottrarre i suoi beni alla procedura di riscossione coattiva delle imposte.

La soluzione della Corte di Cassazione¹¹⁹: la Corte regolatrice ha osservato che l'art. 11, d.lgs. n. 74/2000 contempla, oltre alla alienazione simulata, il generico richiamo ad altri atti la cui connotazione comune è data dal loro carattere fraudolento, da intendersi come comportamento che, sebbene formalmente lecito, come peraltro la stessa alienazione di un bene - sia però caratterizzato da una componente di artificio o di inganno (Sez. 3, n. 25677 del 16/5/2012, Caneva e altro, Rv. 252996)¹²⁰. Nel caso di specie la Cassazione ha rilevato che la legittimità della costituzione del trust non era stata posta in dubbio dai giudici del merito, i quali, invece, avevano posto in evidenza lo **scopo fraudolento** della costituzione medesima e la **finalità** unica di sottrarre il patrimonio del contribuente alla procedura coattiva. La natura fraudolenta della costituzione del trust era riconoscibile considerando che l'operazione effettuata aveva comportato, quale unica conseguenza, la sottrazione del patrimonio societario ad eventuali azioni dell'erario finalizzate alla riscossione delle imposte. A conforto di tale valutazione venivano adottati i seguenti elementi: —disponente e *trustee* coincidevano nella medesima persona (l'imputato); — la dichiarata finalità liquidatoria indicata nell'atto costitutivo del *trust* non risultava mai comunicata ai creditori sociali, né emergeva che tale adempimento fosse comunque previsto; — era sostanzialmente inutile la costituzione del *trust* per le finalità indicate, ben potendo i creditori, in caso di liquidazione, vedere soddisfatti i propri crediti senza problemi di priorità temporale quando il patrimonio sociale sia sufficiente a tale scopo, ovvero, in caso di insufficienza, fare ricorso al concordato preventivo o alle altre procedure concorsuali di tipo fallimentare; — l'inesistenza di qualsivoglia elemento atto a dimostrare la effettiva e concreta utilizzazione del *trust* per soddisfare i

¹¹⁸ La Corte costituzionale, con la citata sentenza nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 173 comma 13, TUIR e dall'art. 15 comma 2 d.lgs n. 472/1997, sollevate in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dalla CTP di Pisa, ha affermato che **l'amministrazione finanziaria può vantare una situazione più favorevole rispetto ad altri creditori sociali**, e tale trattamento differenziato appare giustificato, sul piano costituzionale del rispetto del principio di uguaglianza e di ragionevolezza, proprio dalla connotazione di specialità dei crediti tributari. La Corte rileva come "la necessità che sia assicurato il regolare adempimento delle obbligazioni tributarie si traduce infatti nell'esigenza di conservazione della piena garanzia ex art. 2740 cod. civ. sul patrimonio della società originaria".

¹¹⁹ Cass. Pen., Sez. 3, 15449/2015.

¹²⁰ Sulla base della stessa premessa si è stimato configurabile il reato in esame in ipotesi di cessione simulata dell'avviamento commerciale (Sez. 3, n. 37389 del 16/5/2013, P.M. in proc. Ravera, Rv. 257589), di cessione di immobili e quote sociali alla convivente da parte di un commercialista (Sez. 3, n. 39079 del 9/4/2013, Barei e altro, Rv. 256376, cit), di pluralità di trasferimenti immobiliari (Sez. 3, n. 19524 del 4/4/2013, Antonini, Rv. 255900), di costituzione di un fondo patrimoniale ex art. 167 cod. civ. (Sez. 3, n.40561 del 4/4/2012, Soldera, Rv. 253400), di messa in atto, da parte degli amministratori, di più operazioni di cessioni di aziende e di scissioni societarie simulate finalizzate a conferire ai nuovi soggetti societari immobili (Sez. 3, n. 19595 del 9/2/2011, Vichi, Rv. 250471), di vendita simulata mediante stipula di un apparente contratto di "*sale and lease back*" (Sez. 3, n. 14720 del 6/3/2008, P.M. in proc. Ghiglia, Rv. 239970, cit.).

creditori della società ed, in particolare, l'effettuazione, anche parziale, di versamenti all'erario delle somme dovute. Quanto alla sussistenza del dolo specifico richiesto per la configurabilità del reato oggetto di imputazione, secondo la giurisprudenza della Corte, lo stesso si rinveniva nella volontà dell'agente di sottrarsi al pagamento delle imposte che superino la soglia prevista e richiedeva la **strumentalizzazione della causa tipica negoziale o l'abuso dello strumento giuridico utilizzato** (v. Sez. 3, n. 40561 del 4/4/2012, Soldera, Rv. 253400, cit.). La sussistenza dell'elemento soggettivo, pertanto, è stata riconosciuta anche quando a fronte della piena conoscenza del debito tributario, il ricorso ad attività formalmente lecite abbia quale unica concreta conseguenza quella di impedire la riscossione fiscale, difettando ogni altro dato dimostrativo della effettiva volontà di perseguire le finalità proprie dello strumento giuridico cui si è fatto ricorso.

In altra evenienza la Corte di Cassazione ha riconosciuto l'integrazione di atti fraudolenti tipici del reato in analisi in presenza di una riscossione coattiva avviata da Equitalia per un credito fiscale da evasione di imposte dirette pari ad oltre euro 1.800.000, articolati in due distinte modalità di depauperamento patrimoniale fraudolentemente preordinate alla diminuzione della garanzia patrimoniale generica del credito erariale: — costituzione di un Trust; — cessione di un immobile¹²¹. A tal fine ha riconosciuto che la costituzione del Trust esplicasse effetti ai fini del reato in analisi, anche ove non vi affluiscano beni provenienti dal patrimonio della debitrice fiscale. Il fatto che il Trust non avesse ricevuto conferimenti, in particolare immobiliari, non rilevava per escluderne l'applicabilità, trattandosi di un reato non di danno, bensì di pericolo, eventualmente permanente, la cui consumazione si protrae per tutto il tempo in cui vengono posti in essere atti idonei a insidiare patrimonialmente l'adempimento dell'obbligazione tributaria (Cass, Sez. 3, n. 37415 del 25/06/2012, Tonetto, 253359). Da ciò conseguiva che «la stessa costituzione del Trust è atto che di per sé mette in pericolo la garanzia patrimoniale del credito fiscale, potendo in qualsiasi momento essere ceduto a esso e quindi segregato un valore economico rientrante nel patrimonio della debitrice ed essendo d'altro canto proprio questa la finalità per la quale, espressamente, il Trust è stato costituito (intenzione tabularmente confermata dalle premesse dell'atto costitutivo del Trust)¹²².

— 5.2.1.4. Il fondo patrimoniale.

Il **caso**¹²³: la fattispecie penale prevista dall'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000 veniva contestata sull'assunto che la costituzione di un fondo patrimoniale sarebbe servita solo ad eludere due atti di accertamento notificati in precedenza all'indagato. Per contro, secondo la tesi difensiva la costituzione del fondo patrimoniale non poteva di per sé essere qualificata come atto fraudolento, in mancanza di concreti elementi che deponessero in tale senso. In particolare, era stato trascurato che l'indagato aveva altri beni, di valore rilevante, che erano rimasti estranei al fondo patrimoniale e che sarebbero stati sufficienti comunque a soddisfare le pretese del fisco.

La soluzione dei **giudici di legittimità**: ad avviso della Suprema Corte in punto di diritto, a fronte di un fondo patrimoniale costituito ex art. 167 cod. civ., per fare fronte ai bisogni della famiglia, è necessario accertare, ai fini della sussistenza del reato di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, che nell'operazione posta in essere sussistano gli elementi costitutivi della sottrazione fraudolenta, individuando quali siano gli aspetti dell'operazione economica che dimostrino la **strumentalizzazione della causa tipica negoziale allo scopo di evitare il pagamento del debito tributario**. In tal senso, la Cassazione ha contrastato l'ipotesi di una surrettizia inversione dell'onere della prova, avvalorata dal solo presupposto che la creazione del patrimonio separato rappresenti di per sé l'elemento materiale della sottrazione del patrimonio del debitore. Infatti, la scelta dei coniugi di costituire il fondo rappresenta uno dei modi legittimi di attuazione dell'indirizzo economico e delle esigenze del nucleo familiare, dovendosi escludere le sole esigenze di natura voluttuaria o caratterizzate da interessi meramente speculativi (sez. 3, 4 aprile 2012, n. 40561). Inoltre, sia sotto il profilo della idoneità degli atti a pregiudicare l'esecuzione coattiva, sia sotto il profilo della prova della sussistenza del dolo specifico di frode, deve essere dimostrato dall'accusa che la costituzione del fondo patrimoniale abbia in concreto messo in pericolo la garanzia patrimoniale. Qualora la difesa abbia prospettato in sede cautelare l'esistenza di beni non inclusi nel fondo e di un valore tale da costituire adeguata garanzia, il giudice ha l'onere di fornire una pur sommaria motivazione sulla ragione per cui la costituzione del fondo rappresenterebbe, in ogni caso, uno strumento idoneo a rendere più difficoltoso il recupero del credito erariale.

¹²¹ La cessione dell'immobile, giuridicamente perfezionato, consisteva nel fatto che tramite lo stesso il patrimonio della debitrice fiscale era stato significativamente depauperato, mediante una complessa operazione simulata che aveva fatto sì che una socia di detta società debitrice e già convivente del suo titolare, divenisse titolare delle quote di altra società di capitali, utilizzando il prezzo della cessione immobiliare oggetto dell'imputazione che le era stato girato quale rimborso, peraltro fittizio, di crediti per finanziamento alla società debitrice.

¹²² Per un quadro dei possibili rilievi penali dell'istituzione del trust cfr. DI AMATO, *Rilievo, sotto il profilo penale, della finalità nella istituzione di un trust*, in *Trusts*, 2017, 6, 592.

¹²³ Cass. Pen. Sez. 3, n. 9154/2016.

Secondo la Corte di Cassazione¹²⁴ occorre superare la mera equazione deduttiva per cui la costituzione del fondo patrimoniale equivarrebbe ad atto fraudolento ed attribuire centralità all'**accertamento dell'idoneità della condotta** alla luce dell'elemento finalistico compreso nella previsione del **dolo specifico**. In tal caso si è fatta carico di rivisitare i passaggi argomentativi, apparentemente più drastici, in tema di idoneità della condotta¹²⁵, negando che sia mai stata affermata la superfluità di un'indagine dell'elemento psicologico, ossia della volontà dell'agente di sottrarsi al pagamento delle imposte che superino la soglia prevista, o che si sia mai ritenuto che bastasse la costituzione del fondo patrimoniale, in grado di recare pregiudizio alla garanzia, tanto da rendere *in re ipsa* il dolo richiesto. E' richiesta una verifica degli elementi probatori raccolti nonché la necessità che essi siano in grado di illuminare la finalità degli atti dispositivi posti in essere dal suo autore, in modo da interpretare correttamente la sussistenza o meno del carattere fraudolento dell'operazione, che tale è valutato proprio in ragione dello scopo di sottrazione avuto di mira nel tracciato delittuoso compiuto dall'agente. Per il fondo patrimoniale ex art.167 c.c. (costituito "per far fronte ai bisogni della famiglia") è necessario accertare **quali siano gli aspetti dell'operazione economica che dimostrino la strumentalizzazione della causa tipica negoziale** o, se si vuole, **l'abuso dello strumento giuridico, posto in essere al solo scopo di evitare il pagamento del debito tributario e quindi la sua portata fraudolenta**. Non può darsi accesso ad alcuna inversione dell'onere della prova sul presupposto che la creazione del patrimonio separato rappresenti di per sé l'elemento materiale della sottrazione del patrimonio del debitore, poiché la scelta dei coniugi di costituire un fondo patrimoniale rappresenta uno dei modi legittimi di attuazione dell'indirizzo economico familiare, secondo quanto enucleato anche dalla giurisprudenza civile, che ha ricompreso tra i bisogni della famiglia tutte quelle esigenze volte al suo pieno mantenimento ed al suo armonico sviluppo nonché al potenziamento della sua capacità lavorativa, dovendosi invece escludere le esigenze di natura voluttuaria o caratterizzate da interessi meramente speculativi. Viceversa, quando sia stata dimostrata l'idoneità dell'istituzione dello specifico fondo patrimoniale ad ostacolare il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria (Cass. Pen., Sez. 3, n.23986 del 5/5/2011, dep. 15/6/2011, Pascone, Rv 250646), tale strumento giuridico finisce per costituire uno dei vari mezzi (per quanto **formalmente ed apparentemente legittimo**) di sottrazione del patrimonio alla garanzia di adempimento del debito contratto con il Fisco.

In **dottrina**, è stato rimarcato che la costituzione di un fondo patrimoniale riveste dubbia idoneità ad ostacolare la riscossione coattiva della pretesa erariale, considerato l'insegnamento della giurisprudenza civile rispetto al disposto dell'art. 170 c.c. (che esclude sia fatto luogo all'esecuzione sui beni del fondo e sui frutti di essi in relazione a debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia) e la possibile riconduzione dei debiti tributari sorti per l'esercizio dell'impresa e dell'attività professionale alla categoria dei debiti sorti per i bisogni della famiglia, ovvero del suo pieno mantenimento ed armonico sviluppo, ad eccezione dei bisogni voluttuari e meramente speculativi.

Mostra sensibilità vero tale prospettazione un recente arresto della Cassazione (Sez. 3, n. 47827/2017) che ha ritenuto irrilevante il solo profilo temporale della stretta concomitanza tra la costituzione del fondo patrimoniale e le reiterate condotte di omesso versamento delle imposte dovute, senza deduzioni specifiche in merito alla idoneità della condotta a rendere in tutto o in parte inefficace il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria. Per contro uno specifico obbligo motivazionale è stato ritenuto sussistente anche alla luce della giurisprudenza della Cassazione in tema di riscossione coattiva delle imposte, secondo la quale l'iscrizione ipotecaria era ammissibile anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale alle condizioni indicate dall'art. 170 c.c.; essa è legittima solo se l'obbligazione tributaria sia strumentale ai bisogni della famiglia o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità a tali bisogni, ma grava sul debitore che intenda avvalersi del regime di impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale l'onere di provare l'estraneità del debito alle esigenze familiari e la consapevolezza del creditore, circostanze che non possono ritenersi dimostrate, né escluse, per il solo fatto dell'insorgenza del debito nell'esercizio dell'impresa (Cass.Civ., Sez. 6, n. 23876 del 23/11/2015, Rv. 637586 - 01; Sez.5, n.22761 del 09/11/2016, Rv.641645 - 01-; Sez. 3, n. 1652 del 29/01/2016, Rv. 638353 - 01, che ha precisato che l'art 170 c.c., nel disciplinare le condizioni di ammissibilità dell'esecuzione sui beni costituiti nel fondo patrimoniale, detta una regola applicabile anche all'iscrizione di ipoteca non volontaria, ivi compresa quella di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973, sicché l'esattore può iscrivere ipoteca su beni appartenenti al coniuge o al terzo, conferiti nel fondo, se il debito sia stato da loro contratto per uno scopo non estraneo ai bisogni familiari, ovvero - nell'ipotesi contraria - purché il titolare del credito, per il quale l'esattore procede alla riscossione, non fosse a conoscenza di tale estraneità, dovendosi ritenere, diversamente, illegittima l'eventuale iscrizione comunque effettuata.

5.2.1.5. Altri casi di atti fraudolenti

¹²⁴ Cass. pen., Sez. 3, n. 40561/2012.

¹²⁵ In tal senso cfr. Cass. Pen., Sez. 3, n.5824 del 18/12/2007, dep.6/2/2008, Soldera, Rv. 238821, pronunciata in relazione al giudizio cautelare incidentale nel processo di cui si tratta, la cui massima ufficiale recita, in maniera stentorea: «*In tema di reati tributari, la costituzione di un fondo patrimoniale integra il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, in quanto è atto idoneo ad ostacolare il soddisfacimento di un'obbligazione tributaria*».

La Corte di Cassazione ha riconosciuto l'integrazione del *fumus del reato* in analisi in svariate evenienze che di seguito si riepilogano.

La trasformazione della provvista in assegni circolari¹²⁶.

L'indagato aveva richiesto l'emissione di 713 assegni circolari, da euro 2.400,00 ciascuno non soggetti all'obbligo di tracciabilità, a titolo di conversione della somma complessiva di euro 1.745.300,00, richiesta non accolta dalla banca; asserendo come la richiesta dimostrava l'intenzione di riduzione di garanzia patrimoniale e quindi giustificava la misura cautelare stante il concreto pericolo di tale riduzione.

La cessione di quote di s.r.l. al convivente.

L'indagato, dottore commercialista, al fine di sottrarsi al pagamento delle maggiori imposte accertate per gli anni d'imposta 2005-2010 oltre interessi e sanzioni (ammontanti ad oltre 4 milioni di euro), in prossimità degli esiti della verifica fiscale compiuta con riguardo ai redditi professionali del predetto, aveva ceduto alcuni immobili, nell'aprile 2008, a favore di s.r.l. e poi, nel marzo 2012, aveva ceduto le quote sociali di quest'ultima alla convivente. In particolare la "cessione" era avvenuta mediante l'azzeramento del capitale della società per perdite e la sua ricostituzione da parte della sola convivente, socia di minoranza che faceva valere i diritti di opzione dell'indagato, fino ad allora detentore dell'83% del capitale della società, capofila di altre attività d'impresa tutte svolte dall'indagato¹²⁷.

La cessione di quote di società di persone.

In un caso di cessione fraudolenta all'associazione di volontariato presieduta dall'indagato, di una quota pari alla metà della nuda proprietà della debitrice fiscale sull'immobile della stessa e del 100% delle quote sociali di s.a.s. posseduta sempre dalla debitrice, con conseguente cessione di tutti i numerosi beni immobili della stessa all'associazione di volontariato, la Corte di Cassazione¹²⁸ ha riconosciuto che se è ben vero che per la società in accomandita semplice, così come per tutte le società di persone, le quote dei soci non possono formare oggetto di espropriazione fino a quando non si verifichi lo scioglimento della società o del rapporto limitatamente al socio debitore secondo quanto discendente dagli artt. 2270, 2289 e 2305 c.c., è anche vero che le circostanze che la società fosse in liquidazione e che la debitrice fosse l'unica socia rendevano però liberamente pignorabili ed espropriabili le quote.

L'incasso di somme corrispondenti a pagamenti su conto corrente estero non dichiarate nel quadro RW.

Il *fumus del reato* in analisi è stato riconosciuto nella disponibilità in Albania di un conto corrente sul quale erano affluiti pagamenti in contanti "in nero" delle parcelle relative all'attività professionale di un avvocato svolta in Italia, somme non dichiarate nel riquadro RW della dichiarazione dei redditi e rimpatriate in maniera occulta (trasferite in Italia in contanti in occasione di viaggi in Albania), avendo il professionista debiti con l'Erario, già accertati per euro 315.675,06, ed essendosi dichiarato finanziariamente incapiente per ottenere la rateizzazione del debito tributario. Secondo la Cassazione¹²⁹ correttamente il Tribunale aveva ritenuto sussistente la condotta del reato contestato, sulla base degli elementi probatori (l'aver a disposizione un conto corrente all'estero, sul quale confluivano i proventi dell'attività professionale svolta in Italia, in contanti e "in nero", proventi non esposti nella dichiarazione dei redditi, in uno con l'esistenza di debiti tributari già accertati e la dichiarazione di essere finanziariamente incapiente al fine di ottenere una rateizzazione) dal momento che il complesso delle operazioni descritte aveva comportato una diminuzione, anche non totale, della garanzia patrimoniale generica offerta dal patrimonio del debitore fiscale (Sez. 3, n. 6798 del 16/12/2015, dep. 2016, Arosio, Rv. 266134).

Il subaffitto di azienda, il trasferimento di azienda, la cancellazione della società ed il pignoramento presso terzi.

Secondo l'editto accusatorio provvisorio **l'amministratore di due società**, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte dovute da entrambe per importi milionari per ciascuna di esse, con contratto stipulato lo stesso giorno (il 31/10/2014) aveva **subaffittato le rispettive aziende ad altra società**, riconducibile allo stesso amministratore, aveva **trasferito la sede** legale di entrambe le società debtrici a Malta (il 26/11/2014) e le aveva poi (il 20/01/2015) **cancellate** dal registro delle impresa (art. 2495, cod. civ.).

¹²⁶ Cass. Pen., Sez. 3, n. 28796/2013.

¹²⁷ Cass. Pen., Sez. 3, n. 39079/2013.

¹²⁸ Cass. Pen., Sez. 3, n. 35853/2016.

¹²⁹ Cass. Pen., Sez. 3, n. 3095/2017.

La Cassazione¹³⁰ respingeva la doglianza difensiva tesa a segnalare che l'Erario avrebbe potuto soddisfarsi sui canoni di subaffitto destinati alle due società estere mediante **pignoramento presso terzi** a carico della società subaffittuaria. In realtà quest'ultima non aveva corrisposto alcun canone di affitto e la cancellazione delle due società debentrici fiscali aveva impedito la riscossione dei canoni di affitto ed il recupero forzoso delle relative somme.

In ogni caso, la possibilità di pignorare presso terzi il credito maturato dal contribuente inadempiente non esclude la sussistenza del reato per il quale si procede soprattutto quando tale rimedio consegue all'impossibilità di aggredire direttamente il patrimonio del debitore erariale fraudolentemente spogliato. Il riferimento alla procedura esecutiva appartiene al momento intenzionale e non alla struttura del reato e non vi è alcun riferimento alle condizioni previste precedentemente dall'art. 97, comma sesto, del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dall'art. 15, comma quarto, della legge n. 413 del 1991 (ovvero alla avvenuta effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche, o alla preventiva notificazione, all'autore della condotta fraudolenta, di inviti, richieste o atti di accertamento) (Sez. 5, n. 7916 del 10/01/2007, Cutillo, Rv. 236053). Il reato, dunque, sussiste a prescindere dalla fondatezza della pretesa erariale e dagli esiti, eventualmente favorevoli per il contribuente, del contenzioso avente ad oggetto la pretesa erariale stessa.

Non v'è dubbio che l'impossibilità di aggredire direttamente il patrimonio della società, ormai trasferita all'estero, rende più difficoltosa l'azione recuperatoria, anche se esercitabile mediante pignoramento presso terzi, soprattutto quando tale credito non è in grado di soddisfare la pretesa erariale. Il pignoramento presso terzi non è soltanto uno strumento sostitutivo o surrogatorio del pignoramento presso il debitore principale, ma anche aggiuntivo.

— 5.3. L'idoneità della condotta a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva e l'oggetto materiale.

Ai fini della perfezione del delitto, reato di pericolo concreto, è sufficiente — ma anche necessaria — l'idoneità della condotta a rendere inefficace (sia pure solo parzialmente) la procedura di riscossione coattiva.

Il requisito — ulteriore e distinto — deve connotare **entrambe le condotte tipizzate**¹³¹; sebbene tale qualità sia letteralmente riferita esclusivamente agli atti fraudolenti, tale circostanza, oltre che per ragioni sintattiche, si spiega con la considerazione per cui la vendita simulata risulta ordinariamente provvista di tale carattere.

La giurisprudenza di legittimità ha ben chiarito come le condotte caratterizzate dalle modalità simulatorie o fraudolente ricordate non siano, per ciò solo, *ipso iure*, idonee «a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva»; in effetti, «*il fatto che il legislatore abbia aggiunto espressamente un tale requisito come elemento costitutivo del reato, pur in presenza di condotte decettive del tipo ricordato, rende evidente che l'idoneità non è concetto equivalente alla realizzazione di un'alienazione simulata o di un atto fraudolento, non potendo l'accertamento della sussistenza del requisito prescindere da una valutazione dell'intero patrimonio del contribuente da rapportarsi alle pretese dell'Erario, ben suscettibili di essere infatti ugualmente garantite pur in presenza della realizzazione di atti simili. Il rischio che la pretesa tributaria non trovi capienza nel patrimonio del debitore presuppone infatti che la diminuzione causata dall'atto realizzato comporti una riduzione significativa delle garanzie, da valutare sia in relazione al credito sia in relazione al patrimonio del contribuente. A ragionare diversamente, del resto, diverrebbe impossibile, se non integrando reato, per qualunque soggetto che fosse debitore verso l'Erario di una somma superiore ad euro 50.000, e pur titolare di un patrimonio di gran lunga più consistente, compiere atti di disposizione del proprio patrimonio*»¹³².

Sul punto va poi notato che la "capienza" del patrimonio va raccordata alla struttura ontologica ed alla natura di pericolo del reato e al fatto che l'"idoneità" delle condotte è riferita

¹³⁰ Cass. Pen. Sez. 3, 14606/2018.

¹³¹ DELSIGNORE, *op. cit.*, 1023.

¹³² Cass. Pen., Sez. 3, 13233/2016; Sezioni Unite Penali, 12213/2018;

all'inefficacia della esecuzione esattoriale, sia "in tutto" sia "in parte"; ne deriva che anche una non totale diminuzione della garanzia generica offerta dal patrimonio del debitore fiscale deve pacificamente considerarsi condotta penalmente rilevante nell'ambito della fattispecie penale¹³³.

La condotta penalmente rilevante può essere costituita da qualsiasi atto (o fatto) fraudolento intenzionalmente volto a ridurre la capacità patrimoniale del contribuente stesso, riduzione da ritenersi, con un giudizio *ex ante*, **idonea, sia dal punto di vista quantitativo che qualitativo**, a vanificare in tutto od in parte, o comunque rendere più difficile una eventuale procedura esecutiva¹³⁴. L'opinione è sostenuta dalla giurisprudenza prevalente, come emerge dai casi in appresso segnalati.

Notificato ad una S.p.a. un avviso di accertamento per imposte evase per circa 14 milioni di euro in relazione ad una verifica fiscale disposta sulla S.p.a. incorporata per l'anno 2004, poi seguito da altro accertamento relativamente all'anno 2005 per circa 8 milioni, veniva posta in essere una serie di cessioni di quote (segnatamente in favore di persone fisiche) e scorpori del patrimonio immobiliare della incorporante (trasformata in s.r.l.) — anche attraverso società da essa “generate” — verso società fiduciarie con sede in Delaware. I successivi trasferimenti immobiliari (realizzati, in particolare, attraverso i conferimenti di ramo d'azienda in data 08/07/09 all'atto della costituzione della prima s.r.l., prima filiazione societaria — e in data 23/11/09 all'atto della costituzione dell'altra S.r.l., seconda filiazione societaria) avevano avuto l'effetto di impedire di aggredire immediatamente i cespiti da parte dei creditori della cedente (la debitrice fiscale) privi di un diritto di garanzia reale iscritto, tra cui lo Stato per le imposte dirette ed indirette oggetto degli avvisi di accertamento, se non attraverso il previo esperimento di azione revocatoria; inoltre, lo stesso ostacolo era stato prodotto dal **trasferimento della sede della società all'estero o dal passaggio delle quote societarie in capo a soggetti con sede all'estero, imponendo** di procedere in Delaware a pignoramento e liquidazione delle quote sociali della società proprietaria di quella cui erano stati conferiti gli immobili¹³⁵. E ciò, tanto più rilevando che, **alla fine dei vari passaggi intervenuti, le quote erano state acquisite da società fiduciarie estere non identificabili nella composizione sociale**.

In tale contesto, non rilevava in senso contrario il fatto che la cessione di quote non significava, di per sé, mutamento del patrimonio societario e, dall'altro, il fatto che i conferimenti dei rami d'azienda non escludevano che gli immobili conferiti restassero in proprietà della società debitrice fiscale, quale titolare del 100% delle partecipazioni di società costituite all'estero; in entrambi i casi, infatti, restava intangibile la conclusione in ordine ad indubbi ostacoli posti all'azione recuperatoria dell'Erario, **non necessariamente richiedenti operazioni di formale compravendita di beni**: non è inutile sottolineare che nella componente oggettiva del reato, figurano accanto a condotte di alienazione, anche **"altri atti fraudolenti sui propri o altrui beni", tipizzati** non già in relazione al loro contenuto ma **in relazione alla loro finalizzazione quale elemento di selezione tra condotte di lecita gestione del proprio patrimonio e condotte, invece, di illecita determinazione**. In definitiva, dunque, se anche, con le modalità appena ricordate sopra, la sottrazione dei beni della debitrice fiscale all'azione esecutiva dell'Erario fosse stata resa solo concretamente possibile e non necessariamente realizzata, ciò sarebbe bastato per configurare il reato di pericolo in analisi.

In evenienza in vendita di una particella immobiliare “edificiale” a società svizzera con soci non identificabili per un prezzo di euro 650.000, al solo fine di sottrarre il bene alla procedura esecutiva promossa dall'Agenzia delle Entrate con riferimento alle imposte sui redditi per gli anni dal 2007 al 2010, definito il carattere simulato e/o fraudolento della alienazione immobiliare, con riferimento alla dedotta capienza del patrimonio della contribuente, pur senza l'immobile in questione, la Corte di Cassazione ha ritenuto convenientemente dedotto dal Tribunale che si tratta di partecipazioni societarie su depositi bancari esteri, che avrebbero costretto il fisco a promuovere una più complessa procedura esecutiva. Sul punto, dunque, è stato rimarcato un **aspetto qualitativo**, ritenendolo meritevole di essere valorizzato, in riferimento alla valutazione dell'efficacia della procedura di riscossione, intesa quale pericolo di una **"riduzione significativa delle garanzie"**, da valutare sia in relazione al credito, sia in relazione al concreto "patrimonio del contribuente"¹³⁶.

¹³³ Cass. Pen., Sez. 3, n. 6798 del 16/12/2015, dep. 2016, Arosio, Rv. 266771

¹³⁴ Così Cass. Pen., Sez. 3, 29243/2017 che richiama per ampi spazi Cass. Sez. 3, n.39079 del 09/04/2013, dep. 23/09/2013, Barei, Rv. 256376. Cfr. ANTONINI, *Basta rendere più difficile l'esecuzione per configurare il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, Fisco, 2017, 28, 2789.

¹³⁵ Si veda, del resto, con riguardo alle idoneità delle cessioni di quote sociali ad integrare il reato, Sez. 3, n.39079 del 09/04/2013, dep. 23/09/2013, Barei, cit., e, con riguardo a cessioni di aziende e scissioni societarie, Sez. 3, n. 19595 del 09/02/2011, dep. 18/05/2011, Vichi, Rv. 250471.

¹³⁶ Cass. Pen., Sez. 3, n. 4952/2018.

E' ritenuta **irrilevante** ai fini del giudizio di idoneità della condotta l'esistenza di un **debitore solidale eventualmente capiente**.

Rileva in proposito la Suprema Corte che *«la procedura di riscossione coattiva cui si riferisce la norma incriminatrice è, infatti, quella che ha per specifico destinatario l'originario debitore; procedura che, in presenza di un depauperamento del patrimonio posto in essere in frode alle pretese fiscali, avrebbe esito negativo; a nulla valendo in contrario la considerazione che potrebbe avere esito positivo una nuova e diversa procedura iniziata nei confronti del cessionario, responsabile in solido ai sensi del richiamato art. 14, comma 4, del d.lgs. n. 401 del 1997. La semplice presenza di un obbligato solidale non esclude, in altri termini, che la procedura di riscossione coattiva posta in essere nei confronti dell'obbligato principale sia di per sé in tutto o in parte inefficace e non esclude, perciò la configurabilità del reato per il quale si procede»*¹³⁷. Con queste premesse si disattende anche l'eccezione per cui nessun danno vi sarebbe stato comunque per l'erario, perché l'art. 14, comma 4, del d.lgs. n. 472 del 1997 prevede che, nel caso di cessione d'azienda o di ramo d'azienda in frode ai crediti tributari, il cessionario è responsabile in solido con il cedente senza alcuna limitazione. Infatti, chiosa la Corte di Cassazione, «l'esistenza di strumenti civilistici riconosciuti dall'ordinamento giuridico all'erario affinché non subisca ingiusti danni economici derivanti da atti negoziali posti in essere al fine di eludere la possibilità di soddisfare i suoi crediti non esclude comunque la configurabilità della fattispecie delittuosa di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, perché tale norma sanziona gli atti fraudolenti volti a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva della pubblica amministrazione».

L'idoneità va apprezzata con **giudizio ex ante**, secondo i criteri della prognosi postuma a base totale, ovvero valutando se la condotta, con riferimento al momento in cui è stata realizzata, abbia reso, in tutto o in parte, inefficace un'ipotetica riscossione coattiva, prescindendo dall'effettiva verifica di tale evento¹³⁸.

Strettamente connesso con il tema dell'idoneità della condotta è quello dell'**oggetto materiale** del delitto. Lo stesso si identifica nei **beni suscettibili di essere attinti dalla esecuzione forzata** in occasione della riscossione coattiva. Detto per inciso, il riferimento all'**altruità del bene** che compare in seno alla disposizione non deve indurre equivoci, riferendosi ai casi in cui l'autore dell'illecito sia l'amministratore, il liquidatore o il rappresentante di società o persone fisiche (art. 1, lett. e) d.lgs. n. 74/2000 e, dunque, vi sia distinzione tra autore del reato e il soggetto passivo dell'imposta.

Occorre ricordare, in proposito, alcune **preclusioni e limiti all'espropriazione per crediti erariali** delineati in seno al d.p.r. n. 602/1973.

Secondo la normativa vigente, ad esempio, quanto all'**espropriazione immobiliare (art. 76 d.p.r. n. 602/1973)**, ferma la facoltà di intervento ai sensi dell'articolo 499 del codice di procedura civile, l'agente della riscossione: a) non dà corso all'espropriazione **se l'unico immobile di proprietà del debitore**, con esclusione delle abitazioni di lusso aventi le caratteristiche individuate dal decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, e comunque dei fabbricati classificati nelle categorie catastali A/8 e A/9, **è adibito ad uso abitativo e lo stesso vi risiede anagraficamente**; a-bis) non dà corso all'espropriazione per uno **specifico paniere di beni definiti «beni essenziali»** e individuato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze d'intesa con l'Agenzia delle entrate e con l'Istituto nazionale di statistica; b) nei casi diversi da quello di cui alla lettera a), può procedere all'**espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui procede supera centoventimila euro**.

Inoltre, quanto all'**espropriazione presso terzi (art. 72-ter d.p.r. n. 602/73)** le somme dovute a titolo di stipendio, di salario o di altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, possono essere pignorate dall'agente della riscossione in misura pari ad un decimo per importi fino a 2.500 euro e in misura pari ad un settimo per importi superiori a 2.500 euro e non superiori a 5.000 euro. Resta ferma la misura di cui all'articolo 545, quarto comma, del codice di procedura civile, se le somme dovute a titolo di stipendio, di salario o di altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, superano i cinquemila euro. Nel caso di accredito delle somme di cui ai commi 1 e 2 sul conto corrente intestato al debitore, gli obblighi del terzo pignorato non si estendono all'ultimo emolumento accreditato allo stesso titolo.

¹³⁷ Cass. Pen., Sez 3, n. 36043/2012.

¹³⁸ Tra le tante, Cass. Pen., Sez.3, n. 36290 del 18/05/2011, Cualbu, Rv. 251076; Sez. 3, n. 14720 del 09/04/2008, P.M. in proc. Ghiglia, Rv. 239970; Sez. 5, n. 7916 del 26/02/2007, Cutillo, Rv. 236053, e Sez. 3, n. 17071 del 18/05/2006, De Nicolo, Rv. 234322.

I limiti all'espropriazione erariale possono essere assai significativi anche sotto altro profilo: l'artificiosa trasformazione del bene espropriabile in bene "non espropriabile" può integrare l'atto simulato o fraudolento rilevante ai fini della fattispecie, in quanto idoneo ad incidere sull'efficacia della riscossione coattiva.

Muovendo da questa consapevolezza la Corte di Cassazione¹³⁹, ad esempio, ha riconosciuto che la trasformazione di una società immobiliare a responsabilità limitata, proprietaria di tutti gli immobili facenti capo alla famiglia dell'indagato, in una società in nome collettivo, comprendente lo stesso indagato, la moglie e le due figlie, costituiva atto fraudolento commesso al fine di sottrarsi al pagamento dell'IVA e dell'IRES. L'operazione societaria, eseguita appena tre giorni dopo la verifica fiscale, era stata giudicata fraudolenta perché idonea a rendere in tutto o in parte inefficace la successiva procedura di riscossione coattiva dei crediti tributari vantati dallo Stato nei confronti della società a r.l., trasformata in società in nome collettivo per la quale, come per tutte le società di persone, le quote dei soci non possano formare oggetto di espropriazione fino a quando non si verifichi lo scioglimento della società o del rapporto limitatamente al socio debitore (cfr. artt. 2270, 2289 e 2305 c.c.).

La Cassazione¹⁴⁰ ha riconosciuto che l'art. 76 cit. indica i limiti entro i quali è possibile procedere all'esecuzione forzata, mediante espropriazione immobiliare diretta, del credito erariale. Ma di sicuro non ha rilievo l'ipotesi sub lett. a) quando essa sia solo "apparente" in quanto frutto, di operazioni simulate o fraudolente poste in essere a tal fine; hanno maggior peso l'**entità del credito erariale** (lett. b), ovvero il **valore del bene** da espropriare. Si tratta, in entrambi i casi, di limiti oggettivi alla possibilità di escutere forzatamente il patrimonio immobiliare del debitore che si riflette sull'offensività della condotta prima ancora che sulla sussistenza dell'esigenza cautelare. Posta la natura del reato (di pericolo concreto) la condotta fraudolenta deve essere tale da rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva. Ma se tale procedura non è consentita per mancanza dei relativi presupposti è evidente che la alienazione del cespite immobiliare è irrilevante ai fini della riscossione stessa e comporta l'inefficacia "ex ante" della condotta astrattamente sanzionata dall'art. 11, d.lgs. n. 74 del 2000¹⁴¹.

Circa il **valore dei beni** simulatamente o fraudolentemente sottratti alla possibile espropriazione erariale, in dottrina si era profilata l'opinione per cui lo stesso dovesse superare la soglia di punibilità di 50.000 euro fissata per il debito tributario, che finiva per definire anche la misura minima della *deminutio patrimonii* suscettibile di essere prodotta dalla condotta del contribuente rispetto alla riscossione coattiva¹⁴². Recentemente la Corte di Cassazione ha disatteso tale ricostruzione, affermando il principio di diritto per cui *«in tema di reati tributari, il valore dei beni sottratti fraudolentemente al pagamento delle imposte può essere inferiore all'ammontare di 50.000,00 euro previsto dall'art. 11, d.lgs. n. 74 del 2000 come elemento costitutivo del reato. L'offensività della condotta va parametrata esclusivamente in base alla sua attitudine a ridurre o eliminare la garanzia patrimoniale, secondo un giudizio "ex ante"»*¹⁴³.

Secondo i giudici di legittimità il fatto che il legislatore abbia inteso selezionare, ai fini penalistici, solo le condotte che pongono in pericolo la riscossione di imposte (ovvero sanzioni e interessi ad essi relativi) complessivamente superiori alla cd. "soglia di punibilità" di 50.000,00 euro, non autorizza l'interpretazione secondo la quale anche il valore del bene simulatamente alienato deve essere superiore a detto ammontare: *«E' il dato testuale che priva di fondamento tale tesi: la possibilità che la procedura di riscossione possa essere anche "solo in*

¹³⁹ Cass. Pen., Sez. 3, n. 20678/2012.

¹⁴⁰ Cass. Pen., Sez. 3, n. 3011/2017.

¹⁴¹ Non è sovrapponibile al caso di specie il principio espresso da Sez. 3, n. 7359 del 04/02/2014, Foini, Rv. 261500 (citato dal Tribunale), secondo cui *«la disposizione di cui all'art. 52, comma primo, lettera g), del D.L. 21 giugno 2013, n. 69 (convertito, con modificazioni, in legge 9 agosto 2013, n. 98), che preclude all'agente della riscossione, in specifiche ipotesi e condizioni, di procedere all'espropriazione della "prima casa" del debitore, non trova applicazione nell'ambito del processo penale e, pertanto, non impedisce il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, dell'abitazione dell'indagato»*. In quel caso, infatti, l'imputato rispondeva del reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000 e la questione riguardava esclusivamente la possibilità di sottoporre a sequestro penale l'immobile destinato ad abitazione del contribuente il cui valore costituiva l'equivalente delle imposte non versate. Vicenda ben diversa da quella attuale nella quale: a) l'immobile rileva di per sé quale oggetto materiale della condotta le cui sorti potrebbero essere ormai indifferenti al fisco, con quanto ne consegue in termini di qualificazione dello stesso come profitto del reato e del pericolo di consolidamento del danno; b) la norma violata prevede espressamente che la condotta sia idonea a rendere inefficace la procedura esecutiva.

¹⁴² In questo senso INGRASSIA, *op. cit.*

¹⁴³ Cass. Pen., Sez. 3, n. 15133/2018. Per un commento della pronuncia cfr. SANTORIELLO, *Irrilevante il valore dei beni sottratti fraudolentemente alle pretese del fisco* Fisco, 2018, 20, 1974.

parte" pregiudicata dalla condotta fraudolenta comporta necessariamente che il valore del bene possa essere inferiore al credito erariale agito, e poiché la "soglia di punibilità" riguarda il credito e non il bene, è arbitrario ritenere che il suo superamento costituisca predicato di entrambi. Il credito erariale, insomma, deve poter essere riscosso nella sua interezza. L'interpretazione fornita dal tribunale (che non pare avere precedenti nemmeno nella giurisprudenza di merito, certamente non in quella di legittimità) porterebbe alla creazione di un'inammissibile zona franca costituita dalla differenza tra l'importo complessivo del debito erariale e la "soglia di punibilità", così che il contribuente sarebbe sostanzialmente legittimato a diminuire la garanzia del debito erariale (e dunque la sua possibilità di recupero per intero) con alienazioni simulate penalmente indifferenti se il valore dei beni sottratti è ogni volta inferiore a 50.000,00 euro. Conseguenza ancora più assurda se, ipotizzando, un credito di imposta pari a 50.100,00 euro, la sottrazione di beni di valore complessivo pari a 49.000,00 euro sarebbe penalmente irrilevante benché idonea a pregiudicare la riscossione del credito nella sua interezza e certamente a pregiudicarla in parte. Quel che conta, in ultima analisi, è che la condotta sia davvero idonea a frustrare il diritto di credito erariale e che dunque incida sul patrimonio del debitore in modo da ridurne in modo effettivo la consistenza, svuotandolo della funzione di garanzia cui esso assolve (sulla valutazione di sufficienza della consistenza del patrimonio del contribuente in rapporto alla pretesa dell'Erario, quale parametro al quale ancorare il giudizio di idoneità "ex ante" della condotta, cfr. Sez. 3, n. 13233 del 24/02/2016, Pass, Rv. 266771; cfr. altresì Sez. 3, n. 6798 del 16/12/2015, deo. 2016, Arosio, Rv. 266771)».

– 6. L'elemento soggettivo: il dolo specifico.

Il reato è caratterizzato dal **dolo specifico**, che ricorre quando l'alienazione simulata o il compimento di altri atti fraudolenti, idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva, sia **finalizzato alla sottrazione** «al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrativi relativi a dette imposte»¹⁴⁴.

Devono essere presenti nell'agente, dunque, al momento della tenuta della condotta tipica, le seguenti **componenti soggettive**: (i) la rappresentazione del coesistente debito tributario di natura ed importo qualificato; (ii) la coscienza e volontà dell'alienazione simulata o del compimento di un altro atto fraudolento; (iii) la coscienza della idoneità della condotta tipica a rendere inefficace, in tutto o in parte, una ipotetica procedura di riscossione coattiva erariale; (iv) la rappresentazione della proprietà del bene espropriabile; (v) la finalità di sottrarre tale bene alla possibile riscossione coattiva.

La prima componente può risultare obiettivamente problematica, almeno in termini probatori; anche per risolvere le connesse difficoltà, è sovente riaffiorata l'opinione per cui non si potrebbe prescindere dall'esistenza di un **previo avviso di accertamento**. La prospettazione, però, è contraddetta dal dettato normativo e dall'interpretazione consolidatasi in sede giurisprudenziale; lo stesso, infatti, appare chiaro nel prescindere dall'attualità di qualsiasi procedimento di accertamento (almeno al fuori del caso di irrogazioni di sanzioni amministrative per imposte dirette o IVA), oltre che da qualsiasi procedura di riscossione, confinata al momento finalistico dell'azione.

E' irrinunciabile, dunque, la rappresentazione della **coesistenza di un debito erariale di importo qualificato**, che può maturare nell'agente, sia pure in termini generici, prima di qualsiasi iniziativa dell'amministrazione erariale, in relazione ai presupposti di fatto generativi dell'obbligazione tributaria qualificata¹⁴⁵. In giurisprudenza¹⁴⁶ si è però delineato

¹⁴⁴ Cass. Pen., Sez. 3, n. 27143//2015, Rv. 264187

¹⁴⁵ Cass. Pen., Sez. 3, n. 14720 del 06/03/2008, Rv. 239970 ha espressamente statuito che ai fini della configurabilità del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte è necessario, sotto il profilo psicologico, il dolo specifico (ovvero il fine di sottrarsi al pagamento del proprio debito tributario) e, sotto il profilo materiale, una condotta fraudolenta atta a vanificare l'esito dell'esecuzione tributaria coattiva la quale non configura un presupposto della condotta, in quanto è prevista dalla legge solo come evenienza futura che la condotta, idonea, tende a neutralizzare. A tal uopo non solo non è necessario che la procedura di riscossione coattiva abbia avuto avvio, ma anche che i prodromi di essa, ossia l'accertamento tributario sia già stato posto in essere attraverso le verifiche e le successive contestazioni. Tanto più quando (come nel caso esaminato in occasione della sentenza n. 39079/2013 della Terza Sezione Penale della Cassazione), il protagonista di tale complessa operazione era un dottore commercialista, ossia di un professionista ben consapevole del significato dell'obbligazione tributaria, dei

un orientamento che sottolinea come il **superamento della soglia** stabilita dalla norma incriminatrice costituisca una delle **finalità della condotta** cui deve rivolgersi il dolo specifico dell'agente. Costui deve, dunque, **rappresentarsi e volere** non soltanto l'evasione dell'imposta, ma anche il superamento del limite stabilito dalla legge, senza che, peraltro, entrambi gli obiettivi debbano necessariamente realizzarsi, essendo sufficiente l'idoneità della condotta a conseguirli. La circostanza che l'evasione di imposta rappresenti una mera finalità della condotta comporterebbe, logicamente, che il **superamento della soglia non debba essere stato necessariamente realizzato**, purché la condotta sia, anche in tal caso, idonea a determinarlo.

La **componente finalistica** del dolo tipico non deve essere di necessità l'unica, potendosi ammetterne la coesistenza con altre, purché non esclusive¹⁴⁷. Va esclusa, ad esempio, quando l'agente abbia agito per impiegare il ricavato dell'alienazione per estinguere i debiti tributari¹⁴⁸. Sembra di doverle riferire anche una attitudine delimitativa, valendo ad **escludere** la configurabilità dell'elemento soggettivo nella forma del **dolo eventuale**.

In linea con l'orientamento giurisprudenziale ormai prevalente, il riconoscimento della finalità tipizzata a livello normativo non risolve la questione della fraudolenza della condotta, che, per quanto spiegato, non può prescindere dall'esistenza di una componente oggettiva. Piuttosto, vale a rimarcare che l'inefficacia della procedura riscossiva deve essere un evento consapevolmente perseguito come scopo finale e non quale evento possibile, se non accidentale. Inoltre, contrasta la configurabilità del dolo nella forma eventuale rispetto al fatto materiale (sia per le sue singole componenti che per i suoi presupposti), la componente finalistica finendo per esplicitare su di esso influenza interpretativa in prospettiva retrospettiva.

– 7. La consumazione ed il tentativo.

Il delitto si consuma al **momento dell'alienazione simulata o del compimento di altri atti fraudolenti** sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace

suoi presupposti e dell'eventualità del suo accertamento successivo con la conseguente attività riscossiva da parte dell'Erario e dei suoi agenti (dolo specifico).

¹⁴⁶ Come annota la Corte (Cass. Pen., Sez. 3, n. 44451/2017) «*sotto il profilo soggettivo, la fattispecie in esame si connota per la presenza del dolo specifico, consistente nella **finalizzazione** dell'alienazione simulata o del compimento di altri atti fraudolenti, idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva, alla sottrazione "al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrativi relativi a dette imposte"* (Sez. 3, n. 27143 del 22/04/2015, Noviello, Rv. 264187; Sez. 3, n. 14720 del 6/03/2008, P.M. in proc. Ghiglia, Rv. 239970) Quanto, poi, al **superamento della soglia** stabilita dalla norma incriminatrice deve rilevarsi come esso costituisca una delle **finalità della condotta** cui deve rivolgersi il dolo specifico dell'agente. Costui deve, dunque, **rappresentarsi e volere** non soltanto l'evasione dell'imposta, ma **anche il superamento del limite** stabilito dalla legge, senza che, peraltro, entrambi gli obiettivi debbano necessariamente realizzarsi, essendo sufficiente l'idoneità della condotta a conseguirli». Sempre la sentenza 44451/2017 rimarca che la natura del delitto in esame come fattispecie di pericolo «*non impone che dall'atto - in ipotesi anche solo apparentemente - dispositivo consegua una effettiva erosione nell'area di garanzia dei crediti erariali costituita dal patrimonio del debitore, essendo sufficiente che si determini la semplice probabilità, da valutare al momento del compimento dell'atto stesso, che l'attività recuperatoria dell'Amministrazione finanziaria possa essere impedita. Nella stessa prospettiva, la circostanza che l'evasione di imposta rappresenti una mera finalità della condotta comporta, logicamente, che il superamento della soglia non debba essere stato necessariamente realizzato, purché la condotta sia, anche in tal caso, idonea a determinarlo*».

¹⁴⁷ Si considera atipica l'alienazione di cespiti, finalizzata esclusivamente ad incrementare fittiziamente e temporaneamente il patrimonio di un terzo, per consentire a quest'ultimo l'accesso al credito banca (NAPOLEONI, *op. cit.*, 2071).

¹⁴⁸ Cass. Pen., Sez. 3, Sentenza n. 27143 del 22/04/2015 Cc., dep. 30/06/2015, Rv. 264187, annullando con rinvio, ha escluso che sia configurabile il dolo specifico con riferimento alla vendita simulata di un bene il cui corrispettivo venga adoperato per saldare un debito tributario, salva l'evenienza che il corrispettivo versato sia inferiore al valore reale del bene compravenduto.

la procedura di riscossione coattiva, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila.

Quale **reato di pericolo ed istantaneo**, la consumazione, dunque, coincide con il **compimento di qualsiasi atto** (espressione che non esclude comprensivo il fatto materiale, per quanto spiegato sopra) che possa mettere in pericolo l'adempimento di un'obbligazione tributaria¹⁴⁹, pregiudicando – secondo un giudizio *ex ante* – la possibile attività recuperatoria dell'amministrazione finanziaria. Ciò almeno con riferimento all'ipotesi di atto uni-sussistente.

Per contro, gli atti idonei a mettere in pericolo l'adempimento dell'obbligazione tributaria possono essere molteplici e secondo la giurisprudenza il **reato può assumere veste eventualmente permanente**. Ove sia realizzata una pluralità di atti privi in sé di rilevanza decisiva ma tutti finalizzati al medesimo scopo, a rilevare non è il singolo atto, eventualmente di natura negoziale, bensì il loro **complesso unitario**, cosicché la consumazione dell'unitario reato interviene con la realizzazione dell'**ultimo di essi**¹⁵⁰. Nel caso in cui la condotta si realizzi attraverso **più atti fraudolenti la competenza coincide con l'ultimo atto posto in essere**¹⁵¹.

Come segnala la Corte di Cassazione¹⁵² la stessa norma prevede anche l'ipotesi di una attività più complessa ed articolata sul propri o su altrui beni, idonea a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Il riferimento è ad una condotta che si articoli in *un* complesso di atti dispositivi o di diversa *natura* collegati tra loro, tutti finalizzati al raggiungimento del medesimo scopo fraudolento. Il compimento di un unico atto di trasferimento, infatti, nella maggior parte dei casi può rivelarsi inidoneo al fine di sottrarre i beni che ne formano oggetto alle pretese del fisco, essendo gli stessi agevolmente recuperabili tramite l'azione revocatoria, che sarebbe stata posta in essere nei loro confronti dall'erario. Una pluralità di passaggi proprietari, carenti di qualsiasi giustificazione, rende più difficile l'individuazione del destinatario finale dei beni ed il loro recupero alle ragioni dell'erario. In tale ipotesi, ai fini della configurazione del reato, non assume rilevanza il singolo atto negoziale, bensì il complesso unitariamente considerato di quelli che risultano finalizzati al raggiungimento del medesimo scopo. In tal caso la fattispecie criminosa si caratterizza per la natura complessa della condotta, che si articola nella esecuzione di una pluralità di trasferimenti di beni, che non assumono di per sé rilevanza decisiva e risultano tutti finalizzati al raggiungimento del medesimo scopo, la cui consumazione si perfeziona con l'ultimo degli atti posti in essere. (cfr., sia pure con riferimento ad una diversa ipotesi criminosa, sez. 2, sentenza n. 39756 del 05/10/2011, Ciancimino ed altri, Rv. 251192; conf. sez. 1, 28/05/2010 n. 23266, RV 247581).

Ciò significa che se il delitto di sottrazione fraudolenta si realizza mediante una pluralità di atti, perfezione e consumazione del reato non coincidono, con le conseguenze in materia di prescrizione del delitto. Se il superamento della soglia di punibilità segna la *perfezione* del delitto (ossia l'integrazione di tutti gli elementi richiesti dalla singola fattispecie legale, nel loro contenuto minimo), il compimento dell'ultimo atto fraudolento integrerà la *consumazione* (raggiungimento della massima gravità concreta del fatto)¹⁵³.

¹⁴⁹ Cass. Pen., Sez., 3, n. 23986/2011; Id., n. 40481/2010.

¹⁵⁰ Cass. Pen., Sez. 3, 19524/2013. La stessa Corte di cassazione (Sez. 3, n. 39079/2013) ha rimarcato che la dizione della disposizione ("il compimento di atti fraudolenti") indica una condotta non necessariamente istantanea, né singolare, ma suscettibile invece di essere posta in essere in tempi e con modi ed atti diversi e plurimi, i quali solo nella loro lettura complessiva mostrano quella "idoneità" necessaria alla loro rilevanza penale (da qui, per una parte della dottrina, anche la possibile configurabilità del tentativo). Nel caso di specie, ciò risultava avvenuto attraverso due atti esecutivi (cessione degli immobili ad una s.r.l. e cessione delle quote ad una convivente compiacente) della medesima condotta fraudolenta volta alla sottrazione delle garanzie patrimoniali; atti che sebbene intervallato da ben 4 anni di distanza l'uno dall'altro, erano unificati dal dolo specifico di sottrazione della garanzia patrimoniale, compiuto attraverso la collaborazione della convivente dell'indagato.

¹⁵¹ Cass. Pen., Sez., 3, n. 37415/2012.

¹⁵² Cass. Pen., Sez. 3, 19524/2013.

¹⁵³ Cfr. Cass. Pen., Sez. 3, n. 3416/2015 che in relazione alla configurabilità del delitto in esame ha chiarito che esso si consuma nel momento e nel luogo in cui venga posto in essere qualsiasi atto che possa mettere in pericolo l'adempimento di un'obbligazione tributaria (Sez. 3^a, n. 23986 del 05/05/2011 - dep. 15/06/2011, Pascone, Rv. 250646). «Tale delitto, peraltro, può essere integrato sia da un solo atto che da una pluralità di atti, formalmente autonomi, ma animati da un'unica direzione finalistica (sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte), idonea a raggiungere complessivamente quel grado di offensività necessario e sufficiente all'applicazione della norma. Ne consegue, dunque, che ove, nel caso di specie, il reato sia realizzato mediante una pluralità di atti, il momento consumativo coincide con il termine dell'azione in cui si sostanzia la "complessiva" condotta».

In merito al **tentativo**, non è stata esclusa in assoluto la possibilità di configurare tale forma di manifestazione del reato, immaginando in particolare l'ipotesi in cui l'agente abbia compiuto atti idonei, diretti in modo non equivoco a rendere inefficace la procedura, senza riuscire a portarli a termine per ragioni indipendenti dalla propria volontà¹⁵⁴. Altro orientamento dottrinario, invece, ha ritenuto non configurabile il tentativo, stimandolo radicalmente inammissibile rispetto ad un reato di pericolo¹⁵⁵.

— 8. Le circostanze del reato.

Secondo l'**ultimo periodo del primo comma dell'art. 11, d.lgs. n. 74/2000**, se l'**ammontare** delle imposte, sanzioni ed interessi è **superiore ad euro duecentomila** si applica la reclusione da un anno a sei anni. L'aggravante, ad effetto speciale e di natura oggettiva, assume un rilievo plurimo. In termini strettamente processuali, integra il limite di ammissibilità per le intercettazioni (art. 266 c.p.p.), per l'adozione della custodia cautelare in carcere (artt. 274, 278, 280 c.p.p.), per la celebrazione dell'udienza preliminare (art. 550 c.p.p.).

Ai sensi dell'**art. 13—bis, comma 3, del d.lgs. n. 74/2000** le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è **commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale** svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale. Tra i delitti del titolo II è compreso anche quello in commento e ciò induce a ritenere che il riferimento all'evasione fiscale sia esteso anche alla **cd. evasione da riscossione**.

Si tratta di aggravante di nuovo conio, introdotta dalla riforma del 2015, dai contenuti e dall'estensione obiettivamente problematica, rispetto alla quale la Suprema Corte ha di recente preso a svolgere una importante opera chiarificatoria¹⁵⁶. Essa rappresenta un'ipotesi di concorso qualificato, relativo a condotte, in realtà, già punibili a titolo di concorso ordinario ex 110 c.p.; la peculiarità sta nel condizionare l'applicabilità della circostanza alla **sussistenza di due presupposti, l'uno soggettivo e l'altro oggettivo**.

Quanto al primo, **soggetti attivi** sono solo il "**professionista, l'intermediario finanziario o bancario**". Difronte alla possibilità di limitare la nozione di professionisti esclusivamente ai soggetti di cui all'art. 7 della D.Igs. 241/1997 (e cioè ai soggetti abilitati dall'agenzia delle Entrate alla presentazione delle dichiarazioni), la Corte ha preferito riferire tale qualità a ciascun soggetto che svolge attività di consulenza fiscale, secondo una nozione di "professionista" intesa "in senso sostanziale" e, dunque, comprensiva di chiunque, nell'esercizio della sua professione, svolge attività di consulenza fiscale (commercialisti, consulenti, avvocati e così via). In merito al secondo presupposto, la Cassazione ha ritenuto necessaria una particolare modalità della condotta, ovvero la "serialità" che, se pur non prevista espressamente nell'articolo, sarebbe desumibile dalla locuzione "...elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione...", rappresentativa di una certa abitualità, ripetitività della condotta incriminata. Quanto al concetto di "modelli di evasione", la norma nulla specifica a riguardo; tuttavia, poiché questi sono oggetto di una condotta "seriale", è ritenuto indubbio che rappresentano forme di evasione particolarmente complesse ed elaborate replicabili in più casi analoghi.

Invariato il quadro dei principi del codice penale (artt. 59, secondo comma, 70 e 118 c.p.) e senza l'introduzione di una disciplina derogatoria, la formulazione proposta importa, proprio nel caso di reati tributari, **l'estensione agli altri concorrenti dell'aggravante** prevista per la compartecipazione alla consumazione del fatto dei professionisti fiscali¹⁵⁷ ove

¹⁵⁴ DELSIGNORE, *op. cit.*, 1031; un esempio sarebbe la conclusione di un simulato contratto preliminare di vendita, non venga concluso a seguito dell'intervento dell'amministrazione finanziaria.

¹⁵⁵ ALDROVANDI, *op. cit.*, 374.

¹⁵⁶ Cass. Pen, Sez. 3, n. 1999/2018.

¹⁵⁷ Già il codice penale conosce almeno quattro ipotesi di reati a base economico-finanziaria in cui la consumazione del fatto nell'esercizio di un'attività professionale rappresenta un'aggravante: l'articolo 644, co.5 n. 1 c.p. che in materia di usura e mediazione usuraria prevede che le pene sono aumentate da un terzo alla metà: "*1) se il colpevole ha agito nell'esercizio di una attività professionale, bancaria o di intermediazione finanziaria mobiliare*";

ricorra la **consapevolezza (o ignoranza per colpa)** da parte degli stessi dei requisiti tipizzati dall'ultimo comma dell'art. 13-*bis*.

Infatti, l'aggravante in esame pare coerente con un'obiettivo **maggiore insidiosità dei mezzi e delle modalità dell'azione delittuosa in termini tributari** laddove sostenuta da competenze professionali, ragione stessa del coinvolgimento di un tal concorrente nel progetto criminale. Proprio le **competenze professionali** del concorrente in esame costituiscono la ragione elettiva del suo reclutamento, in rapporto alla capacità di contribuire ad accrescere l'efficacia degli ostacoli all'azione di accertamento del fisco, con creazione di raffinati meccanismi fraudolenti e simulati che favoriscono la realizzazione del reato concorsuale, **agevolandone l'esecuzione** e diminuendo le possibilità di scoperta.

— **9. Il profitto del reato.**

— 9.1. *La ricostruzione tradizionale: il profitto quale risparmio di imposta.*

Ai fini delle **misure cautelari reali**, il **profitto** del delitto di sottrazione fraudolenta era inizialmente individuato in *«qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato», potendo, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario»*¹⁵⁸.

Con espresso riferimento al reato in esame, infatti, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione avevano valutato la deduzione che escludeva che il profitto del delitto potesse coincidere con l'importo dell'imposta evasa, stante la natura di reato di pericolo e non di danno. In senso contrario, il Supremo Collegio aveva osservato che non era revocabile in dubbio che il profitto potesse essere costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguente alla consumazione del reato e, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario¹⁵⁹. Irrilevante restava la qualificazione del reato in termini di pericolo e non già di danno, posto che, nel caso di specie, il danno per l'Erario si era comunque già verificato, proprio nella misura ragguagliabile al quantum dell'imposta evasa.

— 9.2. *L'evoluzione verso il profitto quale valore della garanzia sottratta.*

In tempi più recenti, invece, si è venuta consolidando la diversa opinione per cui il **profitto** del reato di sottrazione fraudolenta — confiscabile, anche per equivalente (arg. ex art. 12 bis d.lgs. n. 74/2000) — vada individuato nella **riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio del soggetto obbligato** e, quindi, nel **valore dei beni idonei a fungere da garanzia** nei confronti dell'amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase costituenti **oggetto delle condotte** artificiose considerate dalla norma¹⁶⁰. Dunque, **non** nell'ammontare del **debito tributario rimasto inadempito**, bensì nella **somma di denaro la cui sottrazione** all'Erario viene perseguita attraverso l'atto di vendita simulata o gli atti fraudolenti posti in essere¹⁶¹. Tali conclusioni poggiano sulla considerazione della condotta tipica e dell'oggetto giuridico della fattispecie penale in commento.

l'articolo 648 bis, co. 2 e 648-ter, co.2 c.p. in materia di riciclaggio o di reimpiego di proventi delittuosi che prevedono un aumento di pena se il fatto è commesso "nell'esercizio di un'attività professionale". In tal ultimo caso, la Cassazione ha chiarito la *natura oggettiva dell'aggravante*, censendone la normale estendibilità a tutti i concorrenti del reato.

¹⁵⁸ Sezioni Unite della Corte di Cassazione, n. 18374 del 31/01/2013 Cc. dep. 23/04/2013, Adami, Rv. 255036.

¹⁵⁹ Cass. Pen. Sez. 3, n. 1199 del 02/12/2011, dep. il 16/01/2012, Galiffo, Rv 251893; Cass. Pen., Sez. 5, n. 1843 del 2011, Mazzieri.

¹⁶⁰ In tal senso Cass. Pen., Sez. 3, n. 33184 del 2013 Rv. 256850; Id., n. 10214 del 22/01/2015 Cc. dep. 11/03/2015 Rv. 262754,

¹⁶¹ Sezioni Unite della Corte di Cassazione, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert; Cass. Pen., Sez. 3, n. 40534 del 06/05/2015, Trust, Rv. 265036; Id., n. 10214 del 22/01/2015, Chiarolanza, Rv. 262754; Id., n. 33184 del 12/06/2013, Abrusci, Rv. 256850, nonché nn. 33185, 33186, 33187, 33188 del 2013 non massimate; Id., n. 6798/2016; Id., n. 25677/2012, Caneva e altro, Rv. 252996; Id., n. 4097/2016;

Posta la **condotta tipica** del reato, infatti, il profitto non può essere l'importo delle imposte non pagate (costituendo quest'ultimo, semmai, il profitto delle diverse condotte di evasione, eventualmente commesse in precedenza ed integranti illecito penale in presenza dei requisiti di legge), ovvero il **valore del bene o dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'amministrazione finanziaria** che agisca per il recupero delle somme evase ed oggetto delle condotte artificiose considerate dalla norma. Tale assunto, del resto, è stato già affermato dalla Corte¹⁶² allorquando ha precisato che **oggetto giuridico** del reato non è il diritto di credito del fisco, bensì la garanzia generica data dai beni dell'obbligato e specificato che il profitto deve ritenersi costituito dalla riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio sul quale il fisco ha diritto di soddisfarsi.

— 9.3. *Le ragioni ed i limiti delle critiche della dottrina e la ricucitura della giurisprudenza.*

In dottrina¹⁶³ tale ultima prospettazione è stata fatta oggetto di critiche.

Da essa, infatti, proverrebbe il rischio di dar luogo alla **confisca** anche in caso di **profitto—risparmio** (di imposta) **non conseguito**. Il delitto in esame, infatti, strutturato come reato di pericolo, prescinde per la sua consumazione dal mancato pagamento del debito ed il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria non lo estingue. La cristallizzazione di un profitto (parametrato sulla garanzia patrimoniale o sul suo valore) che resiste al venir meno del profitto—risparmio rappresenterebbe una violazione del principio del *ne bis in idem* e trasformerebbe la confisca in una pena patrimoniale illegittima; inoltre, un tale profitto (pari al valore della garanzia patrimoniale) legittimerebbe la configurabilità di un reato di autoriciclaggio rispetto al suo successivo investimento con modalità decettiva nonostante il profitto originario non si sia mai tramutato (o non più) in effettivo risparmio conseguito, secondo quello che non si esita a definire come «sorta di vero e proprio delirio punitivo».

La severa lettura critica non pare condivisibile, almeno non nella sua assolutezza.

In **primo luogo**, infatti, essa si confronta con un'ipotesi di manifestazione concreta del reato assai inusuale, per quanto teoricamente ammissibile: quella in cui dopo aver realizzato per intero le condotte tipiche (connotate da simulazione e fraudolenza, nonché idoneità ostacolata della procedura riscossiva per incapienza del patrimonio residuo), l'autore riconsideri il suo proposito e si determini ad un pagamento completo del debito tributario maturato; non spiega affatto, per contro, per quale ragione, nell'evenienza, ragionevolmente più frequente, di risorse indebitamente e definitivamente risparmiate (profitto preesistente, non scaturente dal reato di sottrazione fraudolenta né necessariamente da reato tributario) non costituirebbe vantaggio patrimoniale direttamente conseguito dalla consumazione dello specifico reato quello che ne costituisce l'effetto deliberato perseguito dall'autore: ovvero l'**acquisizione di un controllo nascosto rispetto a risorse patrimoniali** direttamente interessate dalle condotte tipizzate, garanzia delle riscossione erariale così esposta a concreto pericolo di inefficacia (profitto diretto e conseguente al reato).

In relazione ad un reato — per più profili assimilabile al delitto di sottrazione fraudolenta, quale quello di trasferimento fraudolento di valori (*ex art. 12 quinquies* d.l. n. 306/1992, ora art. 512 *bis* c.p.) che, nella specifica vicenda storica, seguiva condotte già consumate di appropriazione indebita da parte dei medesimi autori, il profitto del reato (confiscabile, per valore equivalente) è stato individuato nel **vantaggio economico** «insito nella **possibilità di disporre della somma di denaro** oggetto della complessiva appropriazione indebita **secondo modalità di schermatura tali da rappresentare una realtà fittizia in ordine alla lecita provenienza dei fondi e, quindi, da facilitarne oggettivamente il godimento e la stessa disponibilità da parte degli autori dell'indebita appropriazione**»¹⁶⁴. La Corte di Cassazione, all'esito di un'articolata ricostruzione¹⁶⁵, ha

¹⁶² Cass. Pen., Sez. 3, n. 36290 del 18/05/2011, Cualbu, Rv.251077, ;Id., n. 25677 del 16/05/2012, Caneva; Id., n. 33184 del 12/06/2013, Abrusci, Rv. 256850.

¹⁶³ MAUGERI, *L'autoriciclaggio dei proventi dei delitti tributari*, in (a cura di Mezzetti—Piva) Punire l'autoriciclaggio, Come Quando e Perché, 2016.

¹⁶⁴ Le operazioni finanziarie poste in essere dopo la consumazione delle appropriazioni indebite erano state finalizzate, da un lato al rientro in Italia dei capitali illecitamente sottratti, distribuiti "a pioggia" ad una serie di soggetti, dall'altro a conservarne la disponibilità all'estero.

¹⁶⁵ La Corte di Cassazione ha sottolineato come la nozione di **profitto** quale «**vantaggio economico derivante da reato**» corrisponde a **consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità**. Già a partire dalla sentenza delle Sezioni Unite penali Fisia Italimpianti S.p.a. (n. 26654/2008, rv. 239927), in sede di interpretazione della particolare ipotesi di confisca prevista dall'art. 19, d.lgs. 8 giugno 2001 n. 231, è stato chiarito che il profitto del reato — termine utilizzato senza ulteriore specificazione, dall'art. 240, co. 1, c.p. — va inteso come **complesso**

escluso che il profitto del reato possa essere limitato ai soli incrementi positivi in senso stretto del patrimonio del reo (vale a dire esclusivamente alle conseguenze della condotta illecita che aumentano la consistenza di tale patrimonio, in termini meramente reddituali o di utile netto), dovendosi includere, viceversa, in tale nozione «qualsiasi utilità o vantaggio, suscettibile di valutazione patrimoniale ovvero economica, che abbia determinato un arricchimento, cioè un aumento, per il reo della capacità di accrescimento, godimento ed utilizzazione del suo patrimonio, purché causalmente derivante, direttamente o indirettamente, dal reato». Il ricordato vantaggio derivante dal delitto di trasferimento fraudolento di valori è tutt'altro che generico, incidendo specificamente sul godimento e sulla disponibilità concreta della somma di denaro illecitamente appresa. Ciò dimostra come il profitto del reato può presentare una struttura composita, in quanto al mutamento di segno positivo della situazione patrimoniale del beneficiario, che ne rappresenta una delle componenti, può integrare ed esaurire il

dei vantaggi economici tratti dall'illecito e a questo strettamente pertinenti, dovendosi **escludere**, per dare concreto significato operativo a tale nozione, l'**utilizzo di parametri valutativi di tipo aziendalistico**. All'espressione "**vantaggio economico**", hanno precisato le Sezioni Unite, inserendosi nel solco di precedenti arresti della giurisprudenza di legittimità (si veda, ad esempio, Cass., sez. U., 3.7.1996, n. 9149, Chabni, rv. 205707), **non** va attribuito il significato di "**utile netto**" o di "**reddito**", bensì quello di "**beneficio aggiunto di tipo patrimoniale**", in quanto il termine "profitto" non può essere inteso, riduttivamente, solo come espressione di una grandezza residuale o come reddito di esercizio, determinato attraverso il confronto tra componenti positive e negative del reddito. Tale orientamento risulta ribadito, tra le altre, da un'importante decisione delle Sezioni Unite (la n. 38691 del 25.6.2009, Caruso, rv. 244191), in cui la Suprema Corte, nell'interpretare la nozione di profitto accolta dal legislatore ai fini della corretta applicazione delle disposizioni di cui all'art. 322 ter, c.p., in tema di confisca per valore equivalente, ha anche riaffermato il principio, del pari enunciato nell'arresto in precedenza citato, secondo cui il profitto del reato deve essere identificato col **vantaggio economico ricavato in via immediata e diretta dal reato stesso**, in una prospettiva di correlazione diretta del profitto con il reato e di stretta affinità con l'oggetto di questo, dovendosi **escludere da tale nozione solo qualsiasi estensione indiscriminata o dilatazione indefinita ad ogni e qualsiasi vantaggio patrimoniale**, che possa comunque scaturire, pur **in difetto di un nesso diretto di causalità**, dall'illecito. Più di recente, nel tentativo di dotare di maggiore concretezza e specificità la nozione di profitto, si è precisato, a proposito della particolare ipotesi di confisca per valore equivalente prevista, in tema di responsabilità amministrativa degli enti, dall'art. 19, co. 2, d.lgs. 8 giugno 2001 n. 231, che, il "profitto" del reato si identifica con il vantaggio economico di diretta e immediata derivazione causale dal reato-presupposto, da cui dipende, consistendo, pertanto, nel **beneficio aggiunto di tipo patrimoniale o nel complesso dei vantaggi di natura economica tratti dall'illecito e a questo strettamente pertinenti, anche se non di immediata percezione**. Il profitto va, pertanto, considerato come un **effettivo arricchimento**, che si traduce in un vantaggio effettivamente conseguito o da conseguirsi con certezza e previsione, dovendosi **escludere da tale ambito quelle utilità non ancora percepite dall'ente ma soltanto attese** (cfr. Cass., sez. V, 03/04/2014, n. 25450). Sull'esistenza di un imprescindibile **nesso di derivazione causale diretta ed immediata tra il vantaggio economico conseguito dal reo e l'illecito**, si è ormai attestata la giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass., sez. VI, 20/12/2013, n. 3635; Cass., sez. II, 04/12/2013, n. 2228; Cass., sez. II, 12/11/2013, n. 8339, rv. 258787; Cass., sez. VI, 17/06/2010, n. 35748), in sede di interpretazione delle diverse disposizioni normative che prevedono l'istituto della confisca per valore equivalente, tra le quali, va ricompresa la previsione di cui al combinato disposto degli artt. 11 e 3, legge 16 marzo 2006 n. 146, evidenziandosi, peraltro, in alcuni condivisibili arresti, come per profitto confiscabile debba intendersi non solo un positivo incremento del patrimonio personale **ma qualsiasi vantaggio patrimoniale direttamente derivante dal reato** anche se consistente, ad esempio, in un risparmio di spesa (cfr., ad esempio, Cass., sez. III, 16/05/2012, n. 25677; Cass., sez. III, 23/10/2012, n. 45849). Va evidenziato, come al tempo stesso le Sezioni Unite della Suprema Corte abbiano dato vita ad un orientamento che, pur mantenendo inalterato il **rapporto di derivazione immediata dal reato del profitto, tende a ricomprendere in tale ultima nozione anche le trasformazioni, soggettivamente attribuibili al reo, che il bene immediatamente e direttamente derivante dal reato (nella specie il denaro) subisce**, in una prospettiva che valorizza l'effettivo vantaggio ottenuto dal reo, facendo rientrare nella nozione di **profitto, non soltanto i beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità (come i beni in cui il denaro è stato investito), che lo stesso realizza come effetto anche mediato ed indiretto della sua attività criminosa** (cfr. Cass., sez. U. 25/10/2007, n. 10280, Miragliotta; nello stesso senso, Cass., sez. U., 30/01/2014, n. 10561, Gubert rv. 258648) Punto di arrivo di questo "**andamento estensivo della giurisprudenza in tema di profitto**", che ad avviso del Supremo Collegio nella sua espressione più autorevole, va "**ripreso ed ampliato**", è l'affermazione, contenuta in un recentissimo arresto delle Sezioni Unite, secondo cui è il "**vantaggio**" a rappresentare "**il nucleo essenziale dell'idea normativa di profitto**", per cui, **pur in assenza di un incremento patrimoniale di segno positivo** (come è lecito desumere implicitamente dalla lettura della motivazione), **costituisce profitto del reato commesso in violazione della disciplina in materia di prevenzione degli infortuni sui luoghi di lavoro, quel "vantaggio che si concreta, tipicamente, nella mancata adozione di qualche oneroso accorgimento di natura cautelare, o nello svolgimento di una attività in una condizione che risulta economicamente favorevole, anche se meno sicura di quanto dovuto"** (cfr. Cass., sez. U., 24.4.2014, n. 38343, rv. 261117).

profitto di un delitto (ad esempio, quello del delitto di appropriazione indebita), possono aggiungersi particolari modalità di fraudolento trasferimento che assicurano il godimento e la disponibilità del bene illecitamente acquisito in termini di ulteriore e diverso vantaggio per il beneficiario stesso. Dall'autonomia concettuale delle suddette fattispecie delittuose discende, come logica conseguenza, la capacità delle stesse di produrre un distinto "profitto" per il reo, consistente, in entrambi i casi, in un beneficio economico per quest'ultimo, causalmente derivante, nei sensi in precedenza chiariti, da ciascuno degli illeciti a lui ascrivibili.

Considerazioni certo riproponibili ai fini che interessano per definire il profitto del delitto di sottrazione fraudolenta.

In **secondo luogo**, uscendo dalla prospettiva di una moltiplicazione dei profitti, la tesi non tiene in gran conto il fatto che la garanzia patrimoniale — ove consista in denaro, in altri beni fungibili — può rappresentare proprio la «materializzazione» del risparmio di imposta e dunque del debito tributario, secondo l'insegnamento stabile della Corte di Cassazione¹⁶⁶.

In **terzo luogo**, il debito tributario (passivo, in senso economico) e la garanzia patrimoniale (attivo, in senso patrimoniale) sono grandezze economiche — reciprocamente e strettamente — dipendenti, l'ultima in relazione di naturale accessorietà rispetto alla prima, onde al decremento della prima corrisponde una riduzione della seconda; le preoccupazioni di duplicazione della confisca e di edificazione di pena pecuniaria illegale, dunque, paiono sconfessate.

Sembra questa la premessa che sostiene l'orientamento maturato in seno alla giurisprudenza di legittimità che, in più occasioni, ha mostrato di farsi carico delle preoccupazioni della dottrina, individuando forme di **collegamento e di diretto ragguaglio tra le due componenti**, in funzione della definizione della nascita e della persistenza del profitto. Il **profitto del delitto ex art. 11 cit.**, infatti, viene sempre più a definirsi quale **valore dei beni trasferiti** (la garanzia patrimoniale sottratta), ma **non in maniera assoluta**; tale valore vive il limite di non poter essere carente di **proporzionalità** rispetto all'importo del **credito garantito**, originario o residuale, né indifferente al **concreto recupero dell'imposta da parte dell'Erario**.

Come ha ricordato la Cassazione nella sentenza n. 10214/2015, in tema di sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente, il **valore delle cose sequestrate** deve essere **adeguato e proporzionale all'importo del credito garantito** e la stima deve costituire oggetto di ponderata valutazione preventiva da parte del giudice della cautela, controllabile dal Tribunale del riesame e non differibile alla fase esecutiva della confisca (Sez. 3, n. 42639 del 26/09/2013, Lorenzini, Rv. 257439); spetta al giudice in sede di riesame, ove proceda alla conferma del sequestro preventivo funzionale alla confisca di valore del profitto del reato, il compito di valutare l'effettiva **equivalenza tra il valore dei beni sottoposti a vincolo e l'entità del suddetto profitto** (Sez. 6, n. 19051 del 10/01/2013, Curatela fall. Soc. Tecno Hospital s.r.l., Rv. 255256). Sicché l'affermazione di cui alla sentenza Sez. 5, n. 1843 del 10/11/2011, Mazzieri, Rv. 253480 (poi ripresa da Sez. Un. n. 18374 del 31/01/2013, Adami e altro, Rv. 255036), secondo cui il profitto del reato di cui all'art. 11 cit. sarebbe rappresentato da qualsiasi vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione dell'illecito potendo dunque lo stesso consistere anche in un risparmio di spesa, «*va, evidentemente, interpretata con riferimento appunto al risparmio derivante dalla predetta riduzione patrimoniale e non nel senso che debba aversi riguardo al risparmio derivante dalla omessa dichiarazione o dal mancato versamento dell'imposta*».

Ancora più recentemente e chiaramente la Cassazione (Sez. 3, n. 4097 del 19/01/2016, Tomasi Canovo, Rv. 265843) ha statuito che la confisca per equivalente, disposta in relazione al reato di sottrazione fraudolenta attuato mediante atti fraudolenti o simulati compiuti sui beni di una società dichiarata fallita, non può riguardare somme superiori all'effettivo profitto conseguito, quantificato **decurtando dal valore del patrimonio sottratto le somme recuperate dal fisco** a seguito delle cessioni di ramo d'azienda e dei versamenti effettuati dall'imputato.

¹⁶⁶ Nel caso in cui il profitto di un reato sia rappresentato da denaro, infatti «*la confisca di somme rinvenute nella disponibilità del soggetto (persona fisica o giuridica) che lo ha percepito, anche sotto forma di un risparmio di spesa attraverso l'evasione dei tributi, avviene, alla luce della fungibilità di esso, sempre in forma specifica sul profitto diretto e mai per equivalente*» (Cass. Pen, Sez. 3, n. 37846 del 7.5.2014, dep. il 16.9.2014, Aiello). Le Sezioni Unite (n. 10561 del 30/1/2014 dep. 5.3.2014, Gubert, Rv 258646; n. 31617 del 26.6.2015, dep. 21.7.2015, Lucci, Rv 264435) hanno affrontato la tematica della confiscabilità del profitto (o del prezzo) derivante dal reato laddove costituito da denaro, affermando che «*la confisca delle somme di cui il soggetto abbia comunque la disponibilità deve essere qualificata come confisca diretta: in tal caso, tenuto conto della particolare natura del bene, non occorre la prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della confisca e il reato*». Va considerato, a tal proposito, che l'obbligazione tributaria si estingue mediante adempimento, che, tipicamente, si attua con il pagamento di una somma di denaro, sempre più frequentemente attraverso deleghe irrevocabili a banche convenzionate (art. 19, d.lgs. 241/1997).

Poiché la confisca per equivalente è destinata a garantire il soddisfacimento della pretesa erariale non può riguardare somme superiori rispetto all'**effettivo profitto conseguito**. Tale confisca rende assolutamente **necessario individuare in maniera esatta l'effettiva entità del vantaggio illecitamente percepito dal reo**, che, nel caso del reato di cui all'articolo 11 del decreto legislativo numero 74 del 2000, **non può semplicemente corrispondere al patrimonio sottratto, ma deve necessariamente andare ad individuare e distinguere tra quanto alla fine incassato dal Fisco, e quanto invece definitivamente non recuperato perché sottratto con la cessione dei rami d'azienda**. Occorrerà, pertanto, decurtare quanto ad esempio il Fallimento ha recuperato dalle cessioni di ramo d'azienda contestate, dai beni e dai denari versati alla procedura in sede di transazione; si tratta di valori che non possono non essere conteggiati al fine di una corretta ed equa determinazione del profitto conseguito. Diversamente **se il concreto recupero di imposta da parte dell'Erario fosse indifferente rispetto all'entità della confisca da disporre in via equivalente, il soggetto destinatario del provvedimento ablatorio subirebbe una indebita duplicazione della sanzione, laddove da un lato ha soddisfatto la pretesa ed il recupero fiscale, e dall'altro ha subito la misura ablativa per l'intero senza alcuna decurtazione**. In altri termini, il *quantum* confiscabile per equivalente **non** può essere pari alla **somma aritmetica degli importi contestati come sottratti**, atteso che, così ritenendo, verrebbe a determinarsi una **inammissibile duplicazione sanzionatoria**, in contrasto con il principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa (v., ad es.: Sez. 3, n. 20887 del 15/04/2015 - dep. 20/05/2015, Aumenta, Rv. 263409; Sez. 3, n. 6635 del 08/01/2014 - dep. 12/02/2014, Cavatorta, Rv. 258903).

Secondo la Suprema Corte (Sez. 3, n. 14606/2018) l'eventualità che il debito tributario equivalga al valore dei beni sottratti non può essere esclusa, ed in tal caso può certamente sostenersi che il profitto può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario¹⁶⁷.

– 10. I rapporti con gli altri reati.

La fattispecie della sottrazione fraudolenta presenta sicuri profili di specialità rispetto al delitto di **mancata esecuzione dolosa di un provvedimento del giudice** (art. 388 c.p.) e di **sanzioni pecuniarie** (art. 388 ter c.p.); depone in tal senso, principalmente, l'oggetto peculiare del dolo specifico (orientato verso l'inadempimento del debito tributario) a fronte di un generico provvedimento giudiziale o di una sanzione amministrativa¹⁶⁸.

Impraticabile, poi, è stimato il concorso con il delitto di **truffa aggravata ai danni dello Stato** (art. 640, comma 2, n. 1 c.p.); le condotte tipiche della fattispecie tributaria, infatti, non sono idonee a determinare atti dispositivi dell'amministrazione finanziaria, ponendosi, piuttosto, in linea con una dinamica che prescinde dalla cooperazione della vittima.

Più problematiche le relazioni tra il delitto in analisi e quello di bancarotta patrimoniale, così come quelle con i reati di riciclaggio *latu sensu*, estendendo il riferimento oltre che ai delitti ex art. 648 bis e 648 ter c.p., anche a quelli previsti dall'art. 512 bis c.p. e 648 ter.1 c.p.

– 10.1. La bancarotta fraudolenta patrimoniale.

Secondo quanto illustrato in seno alla **relazione ministeriale di accompagnamento della riforma operata dal d.lgs. n. 74/2000**, l'innesto della clausola di salvezza («salvo che il fatto costituisca reato più grave»), in apertura della formula descrittiva dell'illecito penale di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, doveva riferirsi, soprattutto, all'ipotesi in cui il fatto fosse riconducibile al paradigma punitivo della bancarotta fraudolenta patrimoniale.

¹⁶⁷ Sezioni Unite Corte di Cassazione, n. 18374 del 31/01/2013, Adami, Rv. 255036; contempla espressamente tale eventualità Cass. Pen., Sez. 3, n. 40534 del 2015.

¹⁶⁸ SOANA, *op. cit.*, 390.

A fronte di tale indicazione, la **Corte di Cassazione aveva assunto posizioni contrastanti** sull'ammissibilità del **concorso formale tra le due fattispecie penali** in relazione ad un **medesimo fatto storico**.

In una prima occasione¹⁶⁹ l'aveva **escluso**, preferendo una nozione di **specialità in concreto** che si richiamava sostanzialmente ai criteri di giustizia sostanziale e di assorbimento nel reato fallimentare del completo disvalore del fatto. In particolare la Corte di legittimità aveva osservato che la fattispecie di sottrazione fraudolenta integrava una condotta che ben poteva inserirsi in una complessiva strategia distrattiva, intesa consapevolmente a danneggiare colui che sui beni sottratti aveva titolo per soddisfarsi; da ciò derivava che ove tale condotta era finalizzata al fallimento, ovvero posta in essere in vista di esso, o da questo seguita, la distrazione operata in danno del fisco non assumeva connotazione autonoma ma era riconducibile al paradigma punitivo dell'art. 216 l. fall., le cui condotte di distrazione, occultamento, distruzione, dissipazione erano comprensive delle condotte di simulazione o integranti atti fraudolenti di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, imponendo l'applicazione del principio di specialità di cui all'art. 15 c.p. In virtù di tale principio restava integrato il solo reato di bancarotta fraudolenta, quale più grave reato.

La stessa Corte di legittimità¹⁷⁰ aveva contraddetto rapidamente tale approdo negando il completo assorbimento della sottrazione fraudolenta nel reato di bancarotta fraudolenta ed affermando l'inoperatività del principio di specialità, per difetto di identità della materia regolata. A conforto di tali conclusioni era stato negato qualsiasi spazio per l'operatività della disciplina del reato complesso ex art. 84 c.p.¹⁷¹, marcando numerose diversità strutturali tra le fattispecie penali astratte: la **soggettività attiva** del delitto tributario (ritenuto comune o comunque a soggettività molto più ampia)¹⁷², la sua natura di **reato istantaneo di pericolo**¹⁷³, non riparabile con il pagamento, posto a presidio di **interessi diversi**¹⁷⁴, **entro il microcosmo dei reati tributari**¹⁷⁵, **con condotte** connotate di necessità da idoneità (*ex ante*) a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva¹⁷⁶. Il fatto che in concreto i medesimi fatti storici contestati agli imputati integrino entrambi i reati non era che mera eventualità che non consentiva l'operatività dell'art. 84 c.p., ma legittimava l'applicazione delle **norme sul concorso**.

¹⁶⁹ Cass. Pen., Sez. 5, n. 42156/2011.

¹⁷⁰ Cass. Pen., Sez. 5, n. 1843/2012.

¹⁷¹ La quale presuppone una verifica di continenza in astratto, avuto riguardo, cioè, alla fattispecie incriminatrice, e non al fatto storico commesso dall'imputato (Cass. Pen., sentenza n. 3528 del 27/09/1982, Rv. 158589).

¹⁷² La bancarotta è sicuramente è un reato proprio (anche se non si esclude il concorso "esterno"), mentre il reato tributario è riferito a qualsiasi contribuente che abbia un debito d'imposta verso l'erario (si tratta di una categoria amplissima), non essendo necessario che si tratti di imprenditore.

¹⁷³ Con conseguente insensibilità al successivo soddisfacimento della pretesa tributaria dello Stato (Cass. Pen., Sez. 3, 40481/2010), all'opposto la bancarotta che richiede l'effettiva verifica del fatto distrattivo, che reca pregiudizio ai creditori, l'evento del reato coincidendo con la lesione dell'interesse patrimoniale della massa (Cass. Pen., Sez. 5, n. 16579/2010).

¹⁷⁴ Richiamando le pronunce alla cui stregua vi è concorso quando le norme incriminatrici tutelano beni giuridici diversi (Cass. Pen., Sez. 3, Sentenza n. 14707 del 14/11/2007, Rv. 239659, nonché Cass. Pen., Sez. 5, Sentenza n. 30120 del 18/05/2011). Mentre il reato tributario tutela l'interesse erariale al buon esito della procedura di riscossione (bene giuridico tutelato anche attraverso il sequestro per equivalente, che non assiste invece la bancarotta), la bancarotta fraudolenta tutela l'interesse della generalità dei creditori all'**integrità dei mezzi di garanzia** (Cass. Pen. Sez. 5, 06 ottobre 1999, n. 12897).

¹⁷⁵ A tal proposito la Corte ha richiamato il principio per cui ogni condotta fraudolenta diretta alla evasione fiscale esaurisce il proprio **disvalore penale all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale**, salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale (cosa che non accade nel caso della bancarotta); Cass. Sez. U, Sentenza n. 1235 del 28/10/2010, Rv. 248865. In definitiva, il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11 tutela l'interesse erariale al buon esito della procedura di riscossione (trattasi di un interesse tanto rilevante che il bene giuridico è tutelato anche attraverso il sequestro per equivalente, che non assiste invece la bancarotta), mentre nel reato di bancarotta fraudolenta il bene tutelato è l'interesse della generalità dei creditori all'**integrità dei mezzi di garanzia** (Cassazione penale, sez. 5, 06 ottobre 1999, n. 12897).

¹⁷⁶ Per la bancarotta, invece, non basta un'astratta idoneità ma è sufficiente che vi sia un pregiudizio per uno qualsiasi dei creditori. «Ciò significa che **può aversi bancarotta fraudolenta senza che sia integrata la frode fiscale**, laddove l'atto distrattivo non pregiudichi il pagamento, in sede concorsuale, dei crediti privilegiati dall'erario, ma rechi pregiudizio ai creditori chirografari o con diritti di prelazione di grado inferiore». Ciò significa che **può aversi bancarotta fraudolenta senza che sia integrata la frode fiscale**, laddove l'atto distrattivo non pregiudichi il pagamento, in sede concorsuale, dei crediti privilegiati dall'erario, ma rechi pregiudizio ai creditori chirografari o con diritti di prelazione di grado inferiore.

Con la **nuova formulazione dell'art. 11 d.lgs. n 74/2000** operata dall'art. 29, comma 4, d.l. n. 78/2010, conv. con mod. nella legge n. 122/2010, è stata eliminata la clausola di riserva.

Senonché la tematica non può dirsi completamente privata di interesse. Ciò alla luce degli "approdi" della giurisprudenza di legittimità¹⁷⁷, in tema di criteri euristici per risolvere di casi di **concorso apparente di norme**, nonché della Corte Costituzionale, sotto lo stimolo della Corte Edu in relazione al **principio del ne bis in idem**, per quanto di rilievo per le ipotesi di concorso formale¹⁷⁸.

¹⁷⁷ Come ricordano le Sezioni Unite n. 41588/2017 «la giurisprudenza delle Sezioni Unite risulta consolidata nel rilevare che l'unico criterio idoneo a dirimere i casi di **concorso apparente di norme** è da rinvenirsi nel **principio di specialità** ex art. 15 cod. pen. (Sez. U, n. 20664 del 23/02/2017, Stalla, Rv. 269668; Sez. U, n. 1963 del 28/10/2010, dep. 2011, Di Lorenzo, Rv. 248722; Sez. U, n. 1235 del 28/10/2010, dep. 2011, Giordano, Rv. 248865; Sez. U, n. 16568 del 19/04/2007, Carchivi, Rv. 235962; Sez. U, n. 47164 del 20/12/2005, Marino, Rv. 232302, ove si osserva che i diversi criteri della sussidiarietà e della sussunzione sono da ritenersi tendenzialmente in contrasto con il principio di legalità). È il principio di specialità, pertanto, che assurge a **criterio euristico di riferimento**. Il principio di specialità definito dall'art. 15 cod. pen. consente alla legge speciale di derogare a quella generale, **nel caso in cui le diverse disposizioni penali regolino la "stessa materia"**. Sul punto, si è precisato che deve definirsi norma speciale quella che contiene tutti gli elementi costitutivi della norma generale e che presenta uno o più requisiti propri e caratteristici, in funzione specializzante, sicché l'ipotesi di cui alla norma speciale, qualora la stessa mancasse, ricadrebbe nell'ambito operativo della norma generale (Sez. U, n. 1235 del 28/10/2010, dep. 2011, Giordano, cit.). In tale ambito ricostruttivo, si è chiarito che il **criterio di specialità deve intendersi e applicarsi in senso logico-formale**. Il presupposto della **convergenza di norme**, necessario perché risulti applicabile la regola sulla individuazione della disposizione prevalente posta dall'art. 15 cod. pen., risulta integrato solo in presenza di un **rapporto di continenza tra fattispecie**, alla cui verifica deve procedersi attraverso il **confronto strutturale tra le norme incriminatrici astrattamente configurate, mediante la comparazione degli elementi costitutivi** che concorrono a definire le fattispecie di reato. L'insegnamento delle Sezioni Unite è consolidato nel ritenere che per "**stessa materia**" deve intendersi la **stessa fattispecie astratta, lo stesso fatto tipico nel quale si realizza l'ipotesi di reato**; con la precisazione che il **riferimento all'interesse tutelato dalle norme incriminatrici non ha immediata rilevanza ai fini dell'applicazione del principio di specialità** (Sez. U, n. 16568 del 19/04/2007, Carchivi, cit.; Sez. U, n. 1963 del 28/10/2010, dep. 2011, Di Lorenzo, cit.). In applicazione dei richiamati principi, la Corte regolatrice, nella sua massima espressione, ha rilevato che **l'identità di materia** si ha sempre nel caso di **specialità unilaterale per specificazione**, perché l'ipotesi speciale è ricompresa in quella generale; e, parimenti, nel caso di **specialità reciproca per specificazione**, come nel rapporto tra gli artt. 581 (percosse) e 572 (maltrattamenti in famiglia) cod. pen., ovvero di **specialità unilaterale per aggiunta**, per es. tra le fattispecie di cui agli artt. 605 (sequestro di persona) e 630 (sequestro di persona a scopo di estorsione) cod. pen. **L'identità di materia** è, invece, da **escludere nella specialità reciproca bilaterale per aggiunta**, ove ciascuna delle fattispecie presenta, rispetto all'altra, un elemento aggiuntivo eterogeneo, come nel rapporto tra violenza sessuale e incesto: violenza e minaccia nel primo caso, rapporto di parentela o affinità nel secondo (Sez. U, n. 1963 del 28/10/2010, dep. 2011, Di Lorenzo, Rv. 248722).

¹⁷⁸ Come ha ricordato la Corte Costituzionale con la sentenza n. 200/2016, sino a quella pronuncia, allo stato attuale del diritto vivente il rinnovato esercizio dell'azione penale era consentito, in presenza di un concorso formale di reati, anche quando il fatto sul piano storico naturalistico era il medesimo sul piano empirico, ma formava oggetto di una convergenza reale tra distinte norme incriminatrici, tale da generare una pluralità di illeciti penali. La Corte delle leggi ha anche premesso che, sul piano delle opzioni di politica criminale dello Stato, è ben possibile, per quanto qui interessa, che un'unica azione o omissione infranga, in base alla valutazione normativa dell'ordinamento, diverse disposizioni penali, alle quali corrisponde un autonomo disvalore che il legislatore, nei limiti della discrezionalità di cui dispone, reputa opportuno riflettere nella molteplicità dei corrispondenti reati e sanzionare attraverso le relative pene (sia pure secondo il criterio di favore indicato dall'art. 81 cod. pen.). Qualora il giudice abbia escluso che tra le norme viga un rapporto di specialità (artt. 15 e 84 cod. pen.), ovvero che esse si pongano in concorso apparente, in quanto un reato assorbe interamente il disvalore dell'altro, è incontestato che si debbano attribuire all'imputato tutti gli illeciti che sono stati consumati attraverso un'unica condotta commissiva o omissiva, per quanto il fatto sia il medesimo sul piano storico-naturalistico. Siamo, infatti, nell'ambito di un istituto del diritto penale sostanziale che evoca mutevoli scelte di politica incriminatrice, proprie del legislatore, e in quanto tali soggette al controllo della Corte costituzionale solo qualora trasmodino in un assetto sanzionatorio manifestamente irragionevole, arbitrario o sproporzionato (*ex plurimis*, sentenze n. 56 del 2016 e n. 185 del 2015).

Né queste opzioni in sé violano la garanzia individuale del divieto di *bis in idem*, che si sviluppa invece con assoluta esclusività in una dimensione esclusivamente processuale, e preclude non il *simultaneus processus* per distinti reati commessi con il medesimo fatto, ma una seconda iniziativa penale, laddove tale fatto sia già stato oggetto di una pronuncia di carattere definitivo. In linea astratta pertanto la circostanza che i reati concorrano formalmente

Quanto al primo profilo, la Corte di Cassazione ha stabilizzato l'insegnamento per cui la nozione di «**stessa materia**» — premessa di applicazione del principio di **specialità ex art. 15 c.p.** — equivale a **stessa fattispecie astratta** (ovvero allo stesso fatto tipico nel quale si realizza l'ipotesi di reato) e richiede di verificare, nel caso di convergenza di norme incriminatrici astrattamente configurate, l'esistenza di un rapporto di continenza tra le fattispecie astratte, procedendo al confronto strutturale tra esse mediante la comparazione dei rispettivi elementi costitutivi. In questo senso, il riferimento all'interesse tutelato dalle norme incriminatrici — criterio affatto secondario, come visto, nell'esperienza pregressa della Corte per risolvere il tema del concorso tra le fattispecie penali in diretta analisi — perde immediata rilevanza ai fini dell'applicazione del **principio della specialità in astratto**¹⁷⁹.

In questa seconda fase, la dottrina sembra essersi consolidata nell'ammettere il concorso dei reati, in caso in cui una stessa condotta integri la bancarotta distrattiva e il reato tributario di sottrazione fraudolenta¹⁸⁰.

Parimenti è a dirsi per la giurisprudenza, che non ha mancato di confrontarsi con la precedente formulazione della fattispecie.

Con una prima pronuncia¹⁸¹ i giudici di legittimità si sono confrontati con un'evenienza peculiare: in corrispondenza della contestazione del reato tributario di sottrazione fraudolenta, al medesimo imputato era ascritto anche quello fallimentare in distinto e pendente processo penale. La Corte, nell'affermare che nel caso in esame non ricorreva ipotesi di concorso apparente di norme, bensì la diversa ipotesi del concorso formale di reati ovvero della continuazione tra distinti illeciti penali, ha ritenuto pacifico che le norme incriminatrici in esame siano entrambi speciali, delineandosi ipotesi di c.d. **specialità bilaterale** rispetto alla quale **quella tributaria** era la norma «**specialissima**».

non sembrerebbe interferire con l'area coperta dal portato normativo dell'art. 649 cod. proc. pen. Quest'ultima dovrebbe, al contrario, essere determinata esclusivamente dalla formazione di un giudicato sul medesimo fatto, sia che esso costituisca un solo reato, sia che integri plurime fattispecie delittuose realizzate con un'unica azione od omissione.

¹⁷⁹ Rispetto a tale posizione, è nota la posizione di **dissenso prevalente in dottrina**, propensa, per ragioni di giustizia sostanziale, ad ampliare la gamma di criteri utilizzabili per risolvere i soventi dilemmi in materia di concorso di norme. Come osserva MARRA (*Le Sezioni unite precisano l'incidenza della giurisprudenza della Corte EDU sui criteri in materia di concorso di norme*, in *Giurisprudenza penale Web*, 2017), «È infatti diffusa, in dottrina, l'opinione secondo cui il criterio della specialità in astratto non sarebbe sufficiente ad assicurare che un soggetto non venga ingiustamente punito due volte. Si è giunti così all'elaborazione del **principio dell'assorbimento**, o del *ne bis in idem* sostanziale. A mente di tale principio, quando un soggetto commette più fatti di reato, tutti autonomamente punibili in base a diverse norme incriminatrici che risultano, secondo l'*id quod plerumque accidit*, come dei normali *ante facta* o *post facta* rispetto a uno dei fatti commessi, si verserebbe in un'ipotesi di concorso apparente di norme; una soltanto sarebbe dunque la norma applicabile a quei fatti, ossia quella che prevede una sanzione più grave. Il criterio del *ne bis in idem* sostanziale si fonda sull'assunto per cui il legislatore avrebbe stabilito la cornice edittale per il reato più grave tenendo conto che, da un punto di vista empirico, la realizzazione della condotta incriminata si accompagna di regola alla commissione di fatti che ricadono sotto altre fattispecie incriminatrici. Di conseguenza, la sanzione prevista per il reato più grave ingloberebbe in sé anche il disvalore penale degli altri reati. Ne deriva che punire il soggetto tanto per la violazione più grave, quanto per gli altri fatti di reato comporterebbe un'ingiustificata moltiplicazione delle sanzioni, contro lo stesso volere del legislatore. Un altro principio elaborato dalla dottrina è quello di **sussidiarietà**, secondo il quale vi sarebbe concorso apparente di norme quando vengono posti in essere più fatti di reato che realizzano una progressione criminosa rispetto a un dato bene giuridico, in termini di gravità di danno inferto al medesimo. La sanzione prevista dal legislatore per il fatto di reato che realizza la massima lesione al bene tutelato, per l'impostazione in esame, conterrebbe in sé il disvalore espresso dagli altri fatti di reato. Da qui la necessità di punire l'agente soltanto per il reato che esprime l'offesa massima al bene giuridico protetto».

¹⁸⁰ DELSIGNORE, *op. cit.*, 1032; MUSCO, ARDITO, *op. cit.*, 324. In senso contrario è sostenuto l'eliminazione della clausola di riserva non sarebbe dirimente alla luce dei criteri formali e valoriali relativi al rapporto tra reati, dovendosi riconoscere un concorso apparente di norme, in cui il delitto fallimentare assorbe quello tributario (GROTTO, *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e bancarotta fraudolenta patrimoniale: concorso di reati o concorso apparente di norme?*, in *Cass. Pen.*, 2106).

¹⁸¹ *Cass. Pen.*, Sez. 3, n. 3539/2016.

I giudici di legittimità hanno disconosciuto che le norme incriminatrici regolino la "**stessa materia**", distinguendosi per gli **interessi presidiati** (quella fiscale essendo preposta a sanzionare condotte che pregiudichino l'interesse fiscale al buon esito della riscossione coattiva, quella fallimentare l'interesse del ceto creditorio di massa al soddisfacimento dei propri singoli diritti), per la **diversità strutturale** delle fattispecie astratte, posta la diversa **natura giuridica** (di pericolo, quella fiscale, di danno, quella fallimentare) ed il diverso **'elemento soggettivo** (dolo specifico la prima, dolo generico la seconda)¹⁸²; difettando, inoltre, le condizioni per applicare l'art. 84, cod. pen., data la diversità della trama lessicale del due enunciati normativi (natura del reato, elemento soggettivo e diversa soggettività attiva)¹⁸³.

Occorre segnalare che in questa stessa occasione la Cassazione non ha mancato di tornare a richiamarsi al **diverso bene giuridico protetto**, mostrando di considerarlo il vero elemento che rende la norma penale tributaria «per così dire "specialissima" ed impedisce il suo assorbimento in quella fallimentare quale "meno speciale" sia sul piano oggettivo sia sul piano soggettivo»¹⁸⁴.

Con una seconda pronuncia¹⁸⁵ la Corte è pervenuta allo stesso risultato, individuando un **rapporto di specialità reciproca tra le fattispecie incriminatrici**, senza riferire però alcun significato dirimente al bene giuridico¹⁸⁶ tutelato (che, in teoria, potrebbero essere anche omogenei) né al loro contingente convergere sul medesimo avvenimento concreto; decisiva, infatti, è solo la verifica dell'esistenza tra di esse di un **rapporto di specialità in astratto** (tale per cui, dal loro confronto strutturale, emerga che l'una contiene gli stessi elementi dell'altra ad eccezione di alcuni, presenti in una soltanto e perciò detti "specializzanti").

Secondo la Cassazione va escluso che il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte rimanga assorbito nel delitto di bancarotta fraudolenta patrimoniale, sia svolgendo un confronto strutturale tra le fattispecie, sia considerando che, stando all'*id quod plerumque accidit*, la sottrazione al pagamento delle imposte può essere il momento di una complessa strategia distrattiva, volta consapevolmente a danneggiare chi sui beni sottratti avrebbe titolo per soddisfarsi (cfr. Sez. 5, n. 42156 del 29 settembre 2011, Borsano, Rv. 251698). Proprio il carattere "eventuale" che contrassegna

¹⁸² Elementi rilevanti per identificare la "stessa materia" (cfr. Cass. SU, n. 1235 del 28/10/2010, Giordano)

¹⁸³ Più ristretta in quello di bancarotta fraudolenta — l'imprenditore dichiarato fallito ovvero per estensione soggettiva normativa gli organi amministrativi delle imprese societarie ed Enti assimilati— più ampia in quello fiscale, essendo astrattamente riferibile ad ogni contribuente, ancorché non imprenditore o normativamente assimilato.

¹⁸⁴ Tale considerazione induce peraltro a richiamare e ad uniformarsi alla condivisibile, consolidata giurisprudenza di legittimità secondo la quale « *In presenza della clausola di riserva "salvo che il fatto costituisca più grave reato", la maggiore o minore gravità dei reati concorrenti presuppone che entrambi siano posti a tutela dello stesso bene giuridico* » (in questo senso da ultimo, Sez. 2, n. 25363 del 15/05/2015, Belleri, Rv. 265045; nello stesso senso Cass. n. 36365/2013 e n. 6250/2004).

¹⁸⁵ Cass pen., Sez. 5, 35591/2017.

¹⁸⁶ Nel decidere tra concorso apparente di norme o concorso formale (o materiale) di reati ha ribadito il consolidato orientamento che esclude che possano operare o criteri valutativi diversi da quello di specialità previsto dall'art. 15 c.p., il quale è unicamente incentrato sulla **comparazione della struttura astratta** delle fattispecie al fine di apprezzare l'implicita valutazione di correlazione tra norme effettuata dal legislatore (*ex multis* e più di recente Sez. Un., n. 20664 del 23 febbraio 2017, Stalla ed altri, Rv. 269668). Ne discende non solo l'estromissione dei criteri valoriali della sussidiarietà e della consunzione da quelli legittimamente impiegabili nella valutazione in considerazione, in quanto intrinsecamente ambigui e fondati su considerazioni arbitrarie che finirebbero per assegnare al giudice una discrezionalità esorbitante e contraria al principio di legalità (*ex multis* Sez. Un., n. 47164 del 20 dicembre 2005, Marino, Rv. 232302-4), ma anche del criterio della c.d. specialità in concreto, che ammette il concorso apparente di norme laddove queste concorrano a sanzionare il medesimo fatto o gruppo di fatti storici (e ciò per l'assorbente considerazione per la quale non ha senso far dipendere da un fatto concreto l'instaurarsi di un rapporto di genere a specie tra due norme: la specialità o esiste già in astratto o non esiste neppure in concreto - cfr. in motivazione Sez. Un. n. 1963 del 21 gennaio 2011, Di Lorenzo). **Non rileva quindi né la omogeneità dei beni giuridici** tutelati dalle diverse fattispecie incriminatrici, **né il loro contingente convergere sul medesimo avvenimento concreto**. È invece decisivo che sussista tra di esse un rapporto di specialità in astratto, tale per cui, dal loro confronto strutturale, emerga che l'una contiene gli stessi elementi dell'altra ad eccezione di alcuni, presenti in una soltanto e perciò detti "specializzanti".

tale situazione è indicativo del fatto che un simile indirizzo ricorre in realtà al criterio della c.d. specialità in concreto, **facendo dipendere dalla convergenza delle due norme sul medesimo fatto storico l'instaurarsi di un nesso di specialità tra esse**. In ogni caso, dalla comparazione strutturale delle fattispecie emerge, invece, una chiara diversità nella **soggettività** dell'illecito fallimentare rispetto a quello tributario (dal primo possono infatti essere raggiunti soltanto gli imprenditori falliti, dal secondo invece tutti i contribuenti) e una altrettanto chiara diversità dell'**elemento psicologico** nell'uno e nell'altro reato (il dolo è infatti generico nella bancarotta fraudolenta per distrazione, specifico nella sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte). Elementi che dimostrano il porsi le due norme in **rapporto di specialità reciproca** tra loro: speciale è infatti tanto l'oggetto del dolo della norma tributaria rispetto a quella fallimentare, quanto lo spettro dei destinatari di quest'ultima rispetto alla prima (in senso conforme, Sez. 3, n. 3538/2016 del 20 novembre 2015, Cepparo, e Sez. 5, n. 1843 del 10 novembre 2011, Mazzieri).

Mette conto segnalare che il contingente convergere delle fattispecie incriminatrici in analisi sul medesimo avvenimento concreto (**idem factum storico**), suscettibili di risolversi in un'evenienza di **concorso formale**, non è fatto insolito, né insignificante in altra prospettiva processuale.

Tale evenienza **preclude la praticabilità**, al di fuori di un simultaneo processo, **di un diverso e separato processo per il diverso reato in concorso formale**, tenuto conto dell'insegnamento della Corte Costituzionale con la sentenza n. 200/2016.

La Corte Costituzionale ha preso atto che allo stato attuale del diritto vivente il rinnovato esercizio dell'azione penale era consentito, in presenza di un concorso formale di reati, anche quando il fatto, nel senso indicato, era il medesimo sul piano empirico, ma formava oggetto di una convergenza reale tra distinte norme incriminatrici, tale da generare una pluralità di illeciti penali. Ciò premesso che ha dichiarato «l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 del codice di procedura penale, nella parte in cui esclude che il fatto sia il medesimo per la sola circostanza che sussiste un concorso formale tra il reato già giudicato con sentenza divenuta irrevocabile e il reato per cui è iniziato il nuovo procedimento penale»¹⁸⁷.

Per effetto della anzidetta pronuncia di illegittimità costituzionale, l'autorità giudiziaria è ora tenuta a porre a raffronto il fatto storico, secondo la conformazione identitaria che esso abbia acquisito all'esito del processo concluso con una pronuncia definitiva, con il fatto storico posto dal pubblico ministero a base della nuova imputazione; a tale scopo è escluso che eserciti un condizionamento l'esistenza di un concorso formale, e con essa, ad esempio, l'insieme degli elementi i quali la **natura del reato, il bene giuridico tutelato e l'evento in senso giuridico**. Sulla base della triade **condotta-nesso causale-evento naturalistico**, il giudice può affermare che il fatto oggetto del nuovo giudizio è il medesimo solo se riscontra la coincidenza di tutti questi elementi, assunti in una dimensione empirica ovvero che il fatto già giudicato era nei suoi elementi materiali realmente il medesimo, anche se diversamente qualificato per il titolo, per il grado e per le circostanze.

Con riferimento alle fattispecie penali in analisi — innocuizzati i profili strutturali della diversità della soggettività attiva e dell'elemento soggettivo — dopo il passaggio in giudicato della pronuncia che definisca il primo reato, non sembrano profilarsi molte possibilità alla celebrazione del processo dell'ulteriore reato in concorso formale.

¹⁸⁷ La Corte Costituzionale ha sottolineato che l'**identità del "fatto"** rilevante ai fini dell'art. 649 c.p., secondo la giurisprudenza di legittimità (Cass. Sez. un. 28 giugno 2005, n. 34655), rileva «quando vi sia corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato, considerato in tutti i suoi elementi costitutivi (condotta, evento, nesso causale) e con riguardo alle circostanze di tempo, di luogo e di persona» (sentenza n. 129 del 2008); senza che oltre alla **dimensione storico-naturalistica** del fatto possa aggiungersi quella giuridica, celando un criterio di giudizio legato all'**idem legale**. È in questi termini che l'art. 649 cod. proc. pen. vive nell'ordinamento nazionale, con affermazione sicura a favore dell'**idem factum**, sebbene il fatto sia poi scomposto nella triade di **condotta, nesso di causalità ed evento naturalistico** (che non rileva in termini giuridici, ma **quale modificazione della realtà materiale** conseguente all'azione o all'omissione dell'agente).

– **10.2. I reati di riciclaggio.**

– **10.2.1. L'autoriciclaggio, il riciclaggio ed il riempiego.**

– **10.2.1.1.** *La tesi della sottrazione fraudolenta quale solo autoriciclaggio fiscale possibile e la tesi dell'inconfigurabilità del riciclaggio tributario.*

Circa i possibili rapporti tra la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte ed i reati *latu sensu* di riciclaggio (artt. 648 bis, 648 ter, 648 ter.1, 512 bis c.p.), muovendo da quello di più nuovo conio, è stata avanzata in dottrina una intrigante ricostruzione. In base ad essa proprio il **delitto ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000** costituirebbe l'**unica forma di possibile e autentico autoriciclaggio del profitto da reati tributari** (costituito dall'illecito risparmio di imposta) e per meglio dire del valore riflesso di esso¹⁸⁸.

La tesi muove dai seguenti postulati: (i) l'imposta evasa (utilità che normalmente deriva dai reati fiscali) non è distinguibile, nel senso che non è isolabile, nel patrimonio dell'evasore autore del reato tributario; (ii) tale indistinguibilità impedisce di individuare, anzitutto, l'oggetto materiale da riciclare e, per necessità, una condotta di autoriciclaggio (di impiego, sostituzione, trasferimento, idonea e diretta ad ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa) che possa riferirsi ad esso; (iii) la soglia di 50.0000 euro prevista per il debito tributario coevo alla condotta ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000 è pari a quella del reato tributario previsto dall'art. 5 d.lgs. n. 74/2000 e superiore a quella della frode fiscale ex art. 3 d.lgs. n. 74/2000; onde è ragionevole ipotizzare che in molti casi il reato di sottrazione sia preceduto dai corrispondenti reati tributari; (iv) la condotta tipica della sottrazione fraudolenta (compimento di atti simulati o altri atti fraudolenti idonei ad ostacolare l'efficacia della procedura di riscossione coattiva), operando sull'equivalente dell'utilità illecita (riflesso diretto del risparmio fiscale, patrimonialmente non distinguibile) si sovrappone a quella tipica del reato ex art. 648 er.1 c.p., connotandosi naturalmente per l'idoneità ad ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa.

La prospettazione è suggestiva. Sebbene esalti alcuni profili effettivi della struttura della fattispecie penale tributaria, merita che ne siano esaminate le **premesse**, riproducendo alcune di quelle tradizionalmente addotte a conforto dell'**inconfigurabilità ontologica del riciclaggio** (e, ora, dell'**autoriciclaggio**) dei **proventi dei reati fiscali**, come l'impraticabilità della loro **confisca diretta**¹⁸⁹.

¹⁸⁸ GIGLIOLI, *op. cit.*, p. 513.

¹⁸⁹ Per un quadro assai completo della tematica e delle diverse opinioni cfr. MAUGERI, *op. cit.*; per un quadro degli argomenti favorevoli sia consentito il richiamo a DI VIZIO, *Il riciclaggio nella prospettiva penale ed in quella amministrativa. Definizioni di riciclaggio*, in Quaderni dell'anticiclaggio Analisi e studi, Banca d'Italia Unità di Informazione finanziaria, n. 8 luglio 2017, <https://uif.bancaditalia.it/publicazioni/quaderni/2017/quaderni-8-2017/index.html>. «Secondo la tesi favorevole al riciclaggio tributario, invece, la provenienza identifica un flusso, diretto o indiretto, di disponibilità (prodotto, profitto e prezzo) dal delitto presupposto, incrementative della ricchezza, ma anche risparmi (mancati impieghi) ottenuti illecitamente, evitando perdite che si sarebbero verificate senza la commissione dei reati presupposti (come avviene nelle frodi fiscali, nelle false comunicazioni sociali, nei reati di falso) e dunque a prescindere dalla originaria provenienza lecita o illecita delle disponibilità, poi, illecitamente risparmiate. A conforto di questa interpretazione vengono addotti vari argomenti: (i) il delitto ex art. 648 bis c.p. richiama quale presupposto qualsiasi delitto non colposo, senza autorizzare esclusioni; (ii) il lucro prodotto, ovvero l'incremento patrimoniale, può consistere anche in una mancata perdita di risorse (impegnate nel pagamento dell'imposta) che per contro sarebbe derivata dall'adempimento degli obblighi tributari, attraverso i reati fiscali (delitti non colposi), non necessariamente in entrate nuove ed aggiuntive, derivanti da condotte ablativo di altrui disponibilità (come avviene nel caso dei reati patrimoniali) o creative di fondi aggiuntivi; (iii) la provenienza deve essere intesa in senso economico, quale lucro che deriva causalmente dal compimento di quel delitto, sia esso incremento o mancato depauperamento, che senza il reato non si sarebbe determinato; (iv) le frodi fiscali e gli altri delitti sono idonei a generare arricchimento nella forma del risparmio, ossia del mancato depauperamento, sebbene non ledano il patrimonio altrui né provochino un flusso materiale di disponibilità in entrata; (v) varie fonti internazionali e comunitarie hanno ribadito la necessità di aver riguardo al riciclaggio di disponibilità provenienti da illeciti fiscali (cfr. art. 1 decisione quadro del Consiglio dell'U.E n. 2001/500/GAI del 26.6.2001; art. 2 della Convenzione di Strasburgo del Consiglio di Europa del 1990; criterio n. 18 elaborato dal GAFI per l'individuazione dei paesi non cooperativi nella lotta al riciclaggio) al pari del provvedimento della Banca d'Italia del 12.1.2001; (vi) omissis. Al di fuori della gestione del profitto dei ricavi sottratti al debito tributario su rapporti bancari riservati e

La prospettata inconciliabilità viene avanzata sotto più profili¹⁹⁰, ma quello più significativo attiene alla non configurabilità del **vantaggio economico di molti reati tributari** quale **profitto confiscabile** in via diretta e quale **provento riciclabile**. Il profitto tributario, infatti, in tali casi, consistendo nel risparmio di imposta, non presenterebbe i caratteri di un **beneficio aggiuntivo materialmente distinguibile** ovvero di un **incremento patrimoniale effettivo, attuale e di segno positivo**, in **relazione di pertinenzialità** con il reato. Inoltre, un tale profitto tributario, non costituendo **nuova ricchezza illecita affluita al patrimonio per effetto del reato**, esorbiterebbe dalla nozione di provenienza delittuosa prevista in seno agli artt. 648 bis, 648 ter e 648 ter.1. c.p. che evoca una concezione dinamica della ricchezza illecita (aggiunta dall'esterno del patrimonio) inconciliabile con un risparmio di imposta, coerente piuttosto con una visione statica (di mera conservazione illecita ovvero di mancato depauperamento di quanto già interiorizzato nella sfera patrimoniale attraverso attività legittime).

Si rimarca, più in dettaglio, che almeno nei reati tributari dichiarativi (art. 2, 3, 4, 5 d.lgs. n. 74/2000), la cui struttura è assimilabile allo schema della truffa, il vantaggio economico esisterebbe ma solo virtualmente e consisterebbe in un risparmio di imposta (ovvero risparmio di spesa), privo di connessione eziologica con il delitto; tali circostanze ne precluderebbero, da un lato, la confiscabilità in via diretta (secondo tale tesi limitabile solo al profitto accrescitivo e strettamente pertinenziale al reato), essendo ammessa solo quella per equivalente, e, dall'altro, la riciclabilità (difettando un bene materiale da riciclare, quale nuova e distinguibile ricchezza aggiunta per effetto del reato); analogamente sarebbe nel caso del delitto previsto dall'art. 11 d.lgs. n. 74/2000, ove il profitto (salvo il dissidio già esposto in precedenza) si identifichi nel risparmio di imposta, interessi e sanzioni¹⁹¹.

E' evidente che tale prospettazione non nega (né potrebbe) che i reati tributari producano un vantaggio economico (anche se ritenuto distinto da quello suscettibile di essere confiscato in via diretta) ma rimarca **due aspetti che, nella loro congiunta e stretta correlazione**, condurrebbero ad escludere che il risparmio di imposta sia suscettibile di integrare il provento riciclabile, principale tema di interesse di questa parte dell'analisi.

Il primo aspetto attiene alla **caratteristica strutturale** del vantaggio/profitto del risparmio di imposta; ovvero il suo essere *immateriale* ed *indistinguibile* già *ab origine* rispetto alle altre disponibilità della stessa specie dell'autore, rimanendo *confuso* nel patrimonio — sia *ab origine* che *successivamente* alla consumazione del reato tributario — e dunque *insuscettibile di specificazione civilistica*.

dedicati, il dissidio sembra solo in parte lenito dall'espressa indicazione normativa (art. 5-quinquies, co.1, lettera b) del decreto-legge n. 167/1990) della non punibilità del riciclaggio ex art. 648 bis c.p. e del reimpiego ex art. 648 ter c.p. in relazioni a proventi di reati tributari previsti dall'articolo 5-quinquies, co.1 lettera a) del decreto-legge n. 167/1990, per perfezionamento della collaborazione volontaria. Causa di non punibilità che, secondo principi di utilità, sembra presupporre la configurabilità del riciclaggio tributario».

¹⁹⁰ Alla categoria della problematicità appartengono gli ostacoli che alla configurabilità provrebbero dal peculiare meccanismo di consumazione dei reati tributari dichiarativi, ricollegato al momento della dichiarazione fraudolenta o infedele o alla scadenza del termine (con l'ulteriore periodo di comportamento ex art. 5, comma 2, d.lgs. n. 74/2000); con la possibilità che l'operazione di riciclaggio (in senso materiale) preceda la consumazione del reato presupposto, salvo che non riguardi i proventi di evasione fiscale degli anni precedenti, come non è insolito registrare per molti evasori fiscali recidivi. Vi è inoltre il tema, eminentemente probatorio, della consapevolezza del superamento della soglia di punibilità, ove prevista, certamente significativa rispetto alla definizione di un debito di imposta che presuppone anche la esatta conoscenza del meccanismo applicativo di regole tributarie.

¹⁹¹ Nei reati tributari a struttura appropriativa o ritentiva (art. 10 bis, 10 ter e 10 quater d.lgs. n. 74/2000) è, invece, ipotizzabile un beneficio aggiunto di tipo patrimoniale (rispetto a somme preesistenti nel patrimonio ma vincolate al soddisfacimento della pretesa erariale) costituente un profitto in senso stretto, legato in termini eziologici al reato tributario; parimenti è dirsi per il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. n. 74/2000), in cui il profitto si identifica nella ricompensa per la prestazione (beneficio aggiunto, diverso dall'imposta evasa o fatta evadere) e per il delitto di occultamento di documenti ex art. art. 10 d.lgs. n. 74/2000, per il quale si può immaginare un profitto se lo stesso venga realizzato dietro corresponsione di compenso. In materia di IVA (specie per le fattispecie ex art. 10 ter d.lgs. n. 74/2000, ma non diversamente dovrebbe ritenersi per gli altri reati dichiarativi che riguardano il tributo armonizzato indebitamente trattenuto) la tesi contraria alla configurabilità del riciclaggio tributario si allenta, essendo generale il riconoscimento che l'imposta comunitaria trattenuta (soggetta a precisi doveri di documentazione contabile e liquidazione) costituisca un beneficio aggiunto di tipo patrimoniale, oggetto di sostanziale appropriazione. Parimenti è a dirsi con riferimento ai reati tributari cui conseguono rimborsi di imposta o profitti collegati alla "vendita" delle fatture per operazioni inesistenti.

L'altra fondamentale condizione ostativa, ritenuta decisiva, riguarda l'**origine** di tale risparmio e la sua **relazione** con il reato tributario e con il patrimonio del reo; ovvero il fatto di essere *creato* da *attività lecite e non dal reato tributario* (secondo la necessaria relazione di causa ed effetto immediato), il quale varrebbe solo a *nascondere e conservarlo*, peculiarità che si rifletterebbe sulla natura *non accrescitiva rispetto al patrimonio economico del reo*, non apportando ad esso alcuna modifica positiva, nel senso (ristretto) di incrementativa. In queste condizioni, ammettere la riciclabilità del provento fiscale significherebbe scambiare la nozione di pertinenza probatoria rispetto al reato con quella di provenienza criminale e immaginare la configurabilità del riciclaggio non rispetto ai proventi diretti del reato presupposto ma rispetto al loro valore equivalente.

Occorre ribadire, nuovamente, che le due condizioni impedienti ricordate — carattere immateriale *ab origine* e natura non accrescitiva del vantaggio economico — devono ricorrere congiuntamente per immaginare di contrastare la configurabilità del riciclaggio. Infatti, anche i fautori della tesi della inconfigurabilità del riciclaggio del risparmio di imposta riconoscono che in caso di beneficio aggiunto (accrescitivo) di tipo patrimoniale (si pensi, classicamente, al provento in denaro di una rapina) la successiva impossibilità di individuare l'*eadem res* oggetto materiale della condotta di rapina (ad esempio per effetto del riversamento del denaro "rapinato" sul conto corrente) non preclude che il valore equivalente di quel beneficio economico fungibile costituisca profitto suscettibile di confisca diretta e provento suscettibile di riciclaggio. Parimenti, è a dirsi con diretto riferimento ai reati tributari. Si pensi al rimborso di imposta o al compenso per la vendita di una fattura per operazione inesistente che abbiano dato luogo ad effettivi incassi monetari su conti bancari; ma anche ai reati tributari a struttura appropriativa (collegati all'omessa versamento delle ritenute, dell'IVA o alle indebite compensazioni) per quali non si manca di riferire attitudine incrementativa del patrimonio ad una risorsa fungibile *ab origine* immateriale ed idoneità a costituire il provento riciclabile.

In senso contrario, può segnalarsi, anzitutto, che, per quanto già illustrato (v. *supra*), è in espansione l'orientamento giurisprudenziale che contrasta l'opinione per cui il profitto del reato (specie del più ampio *genus* del provento) sia limitabile ai soli incrementi positivi in senso stretto del patrimonio del reo (vale a dire esclusivamente alle conseguenze della condotta illecita che aumentano la consistenza di tale patrimonio, in termini meramente reddituali o di utile netto), dovendosi includere, viceversa, in tale nozione «*qualsiasi utilità o vantaggio, suscettibile di valutazione patrimoniale ovvero economica, che abbia determinato un arricchimento, cioè un aumento, per il reo della capacità di accrescimento, godimento ed utilizzazione del suo patrimonio, purché causalmente derivante, direttamente o indirettamente, dal reato*».

E del resto, ancor prima che si consolidasse questo concetto di profitto confiscabile, la Cassazione aveva anticipato questa interpretazione¹⁹² in materia di provento riciclabile, evidenziando come il dettato normativo del delitto di riciclaggio richiamasse espressamente la nozione di "**altre utilità**".

In particolare, per i giudici della Corte, con l'ampliamento dei reati presupposti, della condotta incriminabile e dell'oggetto del reato, il legislatore, utilizzando la locuzione «*altre utilità*», ha inteso colpire con il delitto di riciclaggio «*ogni vantaggio derivante dal compimento del reato presupposto*». Quest'ultima rappresenta clausola di chiusura rispetto al **denaro** ed ai beni per evitare che sfuggano alla repressione penale utilità (qualunque esse siano) derivanti dal reato presupposto e delle quali l'agente, grazie all'attività di riciclaggio realizzata da un terzo, possa usufruire. Le utilità, dunque, quali valori economicamente apprezzabili, comprendono non solo gli elementi che incrementano il patrimonio dell'agente ma anche il frutto delle attività fraudolente a seguito delle quali si impedisce l'impovertimento del patrimonio. E' «*utilità*», dunque, anche il mancato decremento del patrimonio, ossia il risparmio di spesa realizzato evitando di pagare le imposte dovute attraverso la perpetrazione di un reato fiscale.

Il vero ostacolo alla configurabilità della riciclabilità del provento—risparmio fiscale potrebbe allora riconoscersi nella natura immateriale e nell'originaria indistinguibilità fisica di tale vantaggio (utilità economica), almeno secondo i criteri della specificazione civilistica. Ma anche qui i **termini della questione devono essere adeguatamente impostati**.

¹⁹² Come nel caso della sentenza della Seconda Sezione penale n. 6061 del 17.1.2012, dep. 15.2.2012, Gallo, Rv 252701, che ha ammesso la configurabilità del delitto di frode fiscale quale reato presupposto del riciclaggio, in passato accennata in termini incidentali (Cass. Pen. Sez. 6, n. 45643 del 30.10.2009 dep. 26.11.2009, Papale; Cass. Pen. Sez. 2, n. 49427 del 17.11.2009, dep. 23.12.2009, Iametti, Rv. 246470; Cass. Pen., Sez., 2, n. 23396 del 11.5.2005, dep. 21.6.2005, Simonelli, Rv. 231884)

L'illecito risparmio di imposta richiama, di necessità, concetti che ne costituiscono premessa immediata ed ineludibile: (i) l'esistenza di un **debito tributario** (obbligazione pecuniaria, di natura pubblica) per imposte dirette o IVA, oltre che diretti accessori; (ii) l'**inadempimento** di esso, in ragione del mancato sostenimento della relativa spesa alle scadenze previste, ovvero per la mancata estinzione mediante adempimento con **moneta** avente corso legale nello Stato (art. 1277 c.c.), ivi compresa la **moneta elettronica**¹⁹³. L'obbligazione tributaria si estingue, infatti, mediante adempimento che si attua con il pagamento di una **somma di denaro**, frequentemente attraverso deleghe irrevocabili a banche convenzionate (art. 19, d.lgs. 241/1997)¹⁹⁴.

Quando afferisce all'**unitario patrimonio** riferibile e sotto il **controllo del medesimo soggetto**, tenuto conto delle sue funzione economico—sociale, il denaro indebitamente trattenuto non costituisce realtà distinta dal risparmio fiscale illecito, rappresentando piuttosto, null'altro che la proiezione materiale diretta del valore virtuale rappresentato da quest'ultimo. Naturalmente ciò deve coniugarsi con il fatto che il denaro è il **bene fungibile** per eccellenza e tale caratteristica va tenuta in conto fino in fondo quando si affronta la questione della sua confiscabilità e riciclabilità. Rispetto alle sue funzioni economiche tipiche, per le quali risalta prima che il profilo strutturale quello relazionale — proprio non solo del mezzo di pagamento ma anche della riserva di valore, nei profili della custodia e del trasporto altrui — il denaro non rileva nella sua individualità (ovvero per le singole monete, per le singole banconote ovvero per il loro codice identificativo o le specie monetarie) ma per il suo ammontare, quale valore numerario¹⁹⁵. A considerare diversamente, infatti, si realizzerebbe una defungibilizzazione del denaro, in contrasto con le sue funzioni e dunque con la sua autentica identità di bene economico—sociale.

Lungi dal risultare indifferente rispetto al preesistente patrimonio monetario del reo, poi, la consumazione del reato tributario “macchia” — sia pure retrospettivamente l'originaria provvista liquida dell'evasore (o del soggetto da esso rappresentato) in seno alla quale dovrà ritenersi inevitabilmente inglobato il mancato esborso pecuniario, individuabile (solo) in base

¹⁹³La moneta elettronica, ai sensi del D. lgs. n. 45/2012 è il valore monetario memorizzato elettronicamente, ivi inclusa la memorizzazione magnetica, rappresentato da un credito nei confronti dell'emittente che sia emesso per effettuare operazioni di pagamento come definite all'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 11, e che sia accettato da persone fisiche e giuridiche diverse dall'emittente. Ai sensi dell'art. 114 — bis d.lgs. n. 385/1993, l'emissione di moneta elettronica è riservata alle banche e agli istituti di moneta elettronica. Secondo l'art. 114-ter d.lgs. n. 385/1993 l'emittente di moneta elettronica rimborsa, su richiesta del detentore, la moneta elettronica in ogni momento e al valore nominale, secondo le modalità e le condizioni indicate nel contratto di emissione in conformità dell'articolo 126-novies. Il diritto al rimborso si estingue per prescrizione nei termini ordinari di cui all'articolo 2946 del codice civile. , cui è dedicata la disciplina prevista dalla Direttiva, attuata in Italia con il d.lgs. n. 45/2012, il cui legame con le monete tradizionali ha un fondamento legale ed è assistita dalla garanzia di costante rimborsabilità (art. 2 della Direttiva cd. EMD2).

¹⁹⁴ Per un quadro delle altre cause di estinzione dell'obbligazione tributaria cfr. MELIS, *Disciplina dell'obbligazione tributaria in raffronto con la disciplina delle obbligazioni di diritto privato*, relazione tenuta al Seminario di studio “Le relazioni pericolose tra diritto civile e diritto tributario”, Corte di Cassazione, 18 aprile 2018.

¹⁹⁵ In definitiva, ricorda Cass. Pen. Sez. 5, n. 16008/2015, «è certo esatto (Sez. U, n. 29951 del 24/05/2004, Focarelli, Rv. 228166) che il sequestro deve ritenersi sicuramente ammissibile sia allorquando la somma di denaro si identifichi proprio in quella che è stata acquisita attraverso l'attività criminosa sia ogniqualevolta sussistano indizi per i quali il denaro di provenienza illecita sia stato depositato in banca ovvero investito in titoli, trattandosi di assicurare ciò che proviene dal reato e che si è cercato di occultare. E' evidente, a tal proposito, che la fungibilità del denaro e la sua funzione di mezzo di pagamento non impone che il sequestro debba necessariamente colpire le medesime specie monetarie illegalmente percepite, bensì la somma corrispondente al loro valore nominale, ovunque sia stata rinvenuta, purché sia attribuibile all'indagato. E, tuttavia, se pure è vero che, nella formulazione dell'art. 240, comma primo, cod. pen. per “profitto del reato” si deve intendere il vantaggio di natura economica che deriva dall'illecito, quale beneficio aggiunto di tipo patrimoniale, che non deve essere necessariamente conseguito da colui che ha posto in essere l'attività delittuosa, è altresì vero che deve essere tenuta ferma, in ogni caso - per evitare un'estensione indiscriminata ed una dilatazione indefinita ad ogni e qualsiasi vantaggio patrimoniale, indiretto o mediato, che possa scaturire da un reato - l'esigenza di una diretta derivazione causale dall'attività del reo, intesa quale stretta relazione con la condotta illecita».

al detto criterio quantitativo¹⁹⁶ (l'ammontare del valore numerario necessario per estinguere il debito tributario pecuniario e indebitamente trattenuto). Non diversamente da quanto avviene in caso di nuovo afflusso di risorse monetarie di origine delittuosa su un conto corrente sui cui vi sia una provvista originariamente lecita, e da cui, dopo la confusione, defluiscono prelievi; fuori di ogni dubbio da ritenersi (e ritenuti) di natura riciclatoria, attingendo ad una provvista "inquinata" (cfr. giurisprudenza citata in appresso e da ultimo Cass. pen., Sez., 2, n. 943/2018).

Quanto alle preoccupazioni di straripamento della fattispecie e di logiche imputative di taglio presuntivo, occorre anche riconoscere che l'esperienza giudiziaria segnala che l'attenzione si rivolge quasi esclusivamente verso gestioni del profitto dei ricavi sottratti al debito tributario su rapporti bancari "dedicati" (al nero), eventualmente schermati da soggetti compiacenti e, talvolta, allocati presso operatori insediati presso giurisdizioni meno stringenti in termini di verifiche antiriciclaggio.

Non è certo un caso, del resto, se la riflessione giuridica si sia assai impegnata proprio sul tema della riciclabilità e confiscabilità diretta del denaro e sulla sua naturale fungibilità. In parte sottovalutando il fatto che il **denaro** (il solo e sicuro substrato materiale del risparmio virtuale di imposta) sia il solo specifico bene economico che — rispetto all'oggetto materiale originario dei reati di riciclaggio, di reimpiego e di autoriciclaggio — compare **espressamente nel tessuto normativo** degli art. 648 bis, 648 ter e 648 ter.1. c.p. ; onde non è affatto congetturale ritenere preferibili soluzioni che estendano lo spazio di protezione penale conformandosi alle caratteristiche del bene materiale.

Rispetto ad un'imputazione di **riciclaggio** continuato, per aver disperso ed occultato denaro provento di appropriazione indebita ai danni di società di capitali pervenuto su c/c (del quale l'imputato era beneficiario economico, oltre che delegato alla firma) mediante **prelievi in contanti ed ulteriori trasferimenti** dei fondi de quibus ad altri c/c all'estero intestati ad entità sconosciute e/o contraddistinti da sigle misteriose dietro le quali si celavano ignoti beneficiari la Corte ha sottolineato la necessità di non trascurare tutte le **implicazioni proprie della fungibilità del denaro**. Essa faceva sì che, una volta confluiti nel c/c tutti i versamenti effettuati si erano confusi (a prescindere dalla provenienza), senza poter mantenere una propria identità all'interno della provvista così creata. Di conseguenza, ogni prelievo o trasferimento fondi contestato in uscita aveva attinto a una provvista complessiva formata da tutti i versamenti in precedenza effettuati sul c/c medesimo, giacché proprio tale fungibilità del denaro faceva sì che esso venisse automaticamente sostituito, essendo l'istituto di credito obbligato a restituire al depositante il mero *tantundem* (cfr. Cass. Sez. VI n. 495 del 15.10.08, dep. 9.1.09; Cass. Sez. H n. 13155 del 15.4.86, dep. 24.11.86). A sua volta, posto che il delitto di riciclaggio è a forma libera e, potenzialmente, a consumazione prolungata attuabile anche con modalità frammentarie e progressive (cfr. Cass. Sez. II n. 34511 del 29.4.09, dep. 7.9.09), qualsiasi **prelievo o trasferimento di fondi successivo a precedenti versamenti** integra di per sé un altro autonomo atto di riciclaggio, così come lo integra anche il mero trasferimento di denaro di provenienza delittuosa da un c/c ad un altro diversamente intestato ed acceso presso differente istituto di credito (v. Cass. Sez. II n. 47375 del 6.11.09, dep. 14.12.09, cit.), a prescindere dal rilievo che tali movimentazioni siano eseguite avvalendosi della firma di altri contitolari del relativo potere su un dato c/c.¹⁹⁷

¹⁹⁶ In altre termini, se tra due banconote da 10 euro versate sul conto, da un lato, ed una da venti euro prelevata dallo stesso conto, dall'altro, vi è sicura fungibilità e reciproca sostituibilità, anche rispetto alla funzione economica tipica, ciò avviene perché l'**unica categoria giuridica utile e necessaria per stabilire un rapporto di identità tra beni della stessa specie e dello stesso genere è l'ammontare del loro complessivo valore** E del resto al criterio della quantità dell'ammontare si riferiscono anche le norme civili del definire la relazione di identità monetaria. Se il deposito ha per oggetto una quantità di danaro o di altre cose fungibili, con facoltà per il depositario di servirsene, questi ne acquista la proprietà ed è tenuto a restituirne **altrettante** della **stessa** specie e qualità (art. 1782 c.c.); il mutuo e' il contratto col quale una parte consegna all'altra una determinata quantità di danaro o di altre cose fungibili, e l'altra si obbliga a restituire **altrettante** cose della stessa specie e qualità.

¹⁹⁷ La Suprema Corte ha, ancora, affermato che secondo cui integra tale delitto anche il trasferimento di fondi tra conti correnti accesi presso lo stesso istituto di credito, con l'ulteriore precisazione che "poiché il delitto di riciclaggio è costruito come una norma penale a più fattispecie, nelle ipotesi in cui il reato sia stato commesso mediante lo spostamento di fondi su conto corrente, il prelievo in contanti o il trasferimento del denaro da un conto all'altro costituiscono non già un mero post factum, bensì un'ulteriore modalità di commissione del delitto" (v. Sez. 2, n. 1924 del 18/12/2015, dep. 2016, Roberti e altri, Rv. 265988). Più in generale può dirsi che, secondo la giurisprudenza di legittimità, si è in presenza di un fatto di riciclaggio ogni qualvolta il singolo, ricevuta una somma di denaro provento di reato, lo reimpiega mediante versamento su conti correnti bancari intestati a proprio nome con l'intento di mascherare l'effettiva provenienza dello stesso e con la consapevolezza che in tal modo

A proposito della difficoltà di individuare le disponibilità ottenute attraverso l'illecito fiscale, le Sezioni Unite (n. 10561 del 30/1/2014 dep. 5.3.2014, Gubert, Rv 258646; n. 31617 del 26.6.2015, dep. 21.7.2015, Lucci, Rv 264435) hanno affrontato la tematica della **confiscabilità del profitto (o del prezzo) derivante dal reato laddove costituito da denaro**, affermando che «la confisca delle somme di cui il soggetto abbia comunque la disponibilità deve essere qualificata come confisca diretta: in tal caso, tenuto conto della particolare natura del bene, non occorre la prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della confisca e il reato». Ove il profitto o il prezzo del reato sia rappresentato da una somma di denaro, questa, non soltanto si **confonde automaticamente** con le altre disponibilità economiche dell'autore del fatto, ma perde - per il fatto stesso di essere divenuta un'appartenenza del reo - qualsiasi connotato di autonomia quanto alla relativa identificabilità fisica. Nel caso in cui il profitto di un reato sia rappresentato da denaro, dunque, «la confisca di somme rinvenute nella disponibilità del soggetto (persona fisica o giuridica) che lo ha **percepito**, anche sotto forma di un risparmio di spesa attraverso l'evasione dei tributi, avviene, alla luce della fungibilità di esso, sempre in forma specifica sul profitto diretto e mai per equivalente» (Cass. Pen, Sez. 3, n. 37846 del 7.5.2014, dep. il 16.9.2014, Aiello)¹⁹⁸.

Del resto, costituisce un dato identitario dell'ultima riforma del riciclaggio del 1993, incentrare il fuoco dell'attenzione penale sui proventi, prima che sugli specifici delitti matrice, sollevando, sia pure parzialmente, dalla necessità di definirne esattamente contorni, condizioni di punibilità e responsabilità soggettive.

Molteplici sono gli indici di questa mutata impostazione, riconoscibile al fondo della giurisprudenza di legittimità in relazione all'accertamento o alle vicende del reato presupposto. A titolo esemplificativo, l'accertamento del delitto presupposto non deve essere contenuto in una sentenza irrevocabile, pronunciata in esito ad autonomo processo (Cass. Pen., Sez. 2, n. 7795 del 19/11/2013 Ud., dep. 19/02/2014, Gualtieri, Rv. 259007; Id., n. 10746 del 21/11/2014 Ud., dep. 13/03/2015, Bassini, Rv. 263156) bastando che la sussistenza risulti processualmente al giudice chiamato a decidere della ricettazione o del riciclaggio, emergendo una provenienza illecita delle utilità oggetto delle operazioni compiute, in base a prove logiche (Cass. Pen. Sez. 2, n. 20188 del 04/02/2015 Cc., dep. 15/05/2015, Charanek e altro, Rv. 263521); inoltre, l'esistenza del reato presupposto è evincibile non solo dalla mancata giustificazione del possesso di somme di denaro ma dalla mancata giustificazione di una serie di operazioni bancarie prive di ragionevole fine e senza effettivo incremento o utilizzazione del capitale economicamente apprezzabile, con operazioni prive di senso dal punto di vista della gestione patrimoniale, rafforzando l'elemento dell'assenza di lecite fonti di reddito (Cass. Pen, Sez. 2, n. 35763 del 22.9.2010, dep. il 6.10.2010, Di Silvio ed altri); ovvero da operazioni particolarmente opache contrastanti con riferite giustificazioni economiche di movimentazioni finanziarie afferenti conti cifrati e società domiciliate in paesi offshore (Cass. Pen., Sez. 2, n. 32936 del 13.7.2012, dep. il 21.8.2012, Paparella). Per la punibilità del riciclaggio non devono essere individuati gli autori, potendo anche essere rimasto a carico di ignoti (Cass. Pen., n. 9410 del 30/05/1989 dep. 03/07/1990, Testa) né è necessario che sia identificato con precisione il soggetto passivo (Cass. Pen, Sez. 2, n. 546/2011, cit.). Come detto, non rileva che gli autori del delitto non colposo siano non imputabili o non punibili (art. 648, u.c. c.p.). Se è imprescindibile la natura delittuosa e non colposa del reato presupposto, non è richiesta l'esatta qualificazione di esso o l'individuazione della sua precisa tipologia (Cass. Pen, Sez. 2, n. 546/2011, cit.), potendo essere costituito anche da un reato commesso all'estero, per cui manchi la condizione di procedibilità, in carenza di richiesta ministeriale (purché ricorra la rilevanza penale tanto nel paese di produzione della ricchezza, quanto in quella dove è commessa la ripulitura). Il riciclaggio non richiede interessenze fra l'autore del delitto presupposto ed il riciclatore, né la conoscenza tra i due soggetti né la conoscenza da parte del riciclatore dell'identità dell'autore del delitto presupposto (Cass. Pen., Sez. 2, 35763/2010, cit.; Cass. Pen, Sez. 2, n. 546/2011, cit.).

— **10.2.1.2. I rapporti tra sottrazione fraudolenta e autoriciclaggio, riciclaggio e reimpiego.**

Ai fini che interessano va rilevato che il profitto del reato ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000, per quanto detto, è stabilmente identificato dalla giurisprudenza di legittimità nella **garanzia**

sarebbe stato possibile reimmetterlo sul mercato per compiere attività finanziaria o nel settore immobiliare in modo da rendere più difficile l'accertamento della sua provenienza; **il denaro proveniente da reato perde, quindi, la sua individualità e viene a confondersi con somme aventi provenienza lecite e depositate regolarmente presso la banca** (Cass. Pen., Sez. 2, n. 943/2018).

¹⁹⁸ Cass. Pen., n. 30966/2007, Puliga, rv. 236984 per il sequestro di disponibilità del conto in caso di profitto di concussione costituito da denaro; Cass. Pen., Sez. 6, n. 27773/2003, Madaffari, rv 225727 per il sequestro preventivo del denaro di provenienza illecita depositato in banca o investito intitoli; Sezioni Unite, n. 29951/2004 che richiama l'insegnamento per cui «la fungibilità del denaro e la sua funzione di mezzo di pagamento non impone che il sequestro debba necessariamente colpire le medesime specie monetarie illegalmente percepite, bensì la somma corrispondente al loro valore nominale, ovunque sia stata rinvenuta, purché sia attribuibile all'indagato (vedi Cass., Sez. VI, 1 febbraio 1995, n. 4289, Carullo)».

patrimoniale trasferita **sotto il controllo nascosto** dell'autore¹⁹⁹ per **effetto della condotta tipizzata**. Detto altrimenti, il vantaggio economico scaturente dalla condotta è l'acquisizione di un governo nascosto rispetto a risorse patrimoniali costituenti la garanzia della riscossione erariale, esposta a concreto pericolo di inefficacia; ovvero, la possibilità di disporre e di godere del patrimonio costituente la garanzia patrimoniale generica dei creditori (artt. 2740 c.c.), eventualmente trasgredendo l'obbligazione di conservarla (2394, 2901 c.c.) e riducendola all'**incapienza**.

In presenza di detto bene — materiale, identificabile e cui corrisponde il ricordato nuovo vantaggio economico direttamente pertinenziale al reato — potrebbe ritenersi superflua l'esposizione delle ragioni di configurabilità del riciclaggio del risparmio di imposta (che, come detto, non è il profitto specifico del reato in analisi). In realtà, così non può dirsi se si considera che, diversamente dal nuovo vantaggio economico appena detto, il bene materiale costituente la garanzia non è acquisito al patrimonio dell'autore con il reato, essendovi già compreso prima di esso e residuandovi all'esito delle manovre (simulate e o fraudolente) che lo distraggono da una delle sue funzioni tipiche. Anche il profitto del reato in analisi reca in sé, dunque, una componente di risparmio, non di spesa: ad essere "risparmiata", infatti, è proprio la garanzia patrimoniale rappresentata dal bene sottratto.

Ciò detto, possono ora esaminarsi più convenientemente le tematiche dei rapporti tra il delitto di **sottrazione fraudolenta** e l'**autoriciclaggio** ex art. 648 ter.1 c.p. per verificare se sia possibile configurare un concorso apparente di norme o un concorso effettivo di reati nonché se il primo reato possa costituire delitto presupposto del reato di autoriciclaggio, riciclaggio e reimpiego.

Svolgendo una comparazione della struttura delle fattispecie astratte, secondo il criterio euristico della specialità in astratto, va esclusa la ricorrenza del concorso apparente di norme tra il delitto ex art. 11 cit. e quello ex art. 648 ter.1 c.p., non risultando che una di esse sia integralmente assorbita nell'altra. In particolare, va escluso che si sia in presenza di specialità unilaterale o reciproca per specificazione, o di una specialità unilaterale per aggiunta. Prescindendo dal criterio (non decisivo) dei beni giuridici (sicuramente diversi²⁰⁰), sussistono elementi di specialità reciproca bilaterale per aggiunta.

¹⁹⁹ Mantenendo un rapporto di proporzionalità rispetto all'importo del **credito garantito**, originario o residuale, di considerazione rispetto al **concreto recupero dell'imposta da parte dell'Erario**.

²⁰⁰ Rinviano a quanto detto per il reato tributario, per l'autoriciclaggio diverse sono le tesi in campo in merito al **bene giuridico**. Quella prevalente lo identifica nell'**ordine economico**, *sub specie* di tutela del risparmio—investimento attraverso il contrasto di pratiche di concorrenza sleale attraverso la re—immissione nel circuito dell'economia legale dei capitali illeciti. La nuova fattispecie assumerebbe lo scopo di sterilizzare il profitto delittuoso (congelandolo in mano al soggetto che ha commesso il reato presupposto). In tal senso recente sentenza della Suprema Corte (Cass. Pen., Sez. III, 30399/2018) ha individuato l'*ubi consistam* del reato nel divieto di condotte decettive finalizzate a rendere non tracciabili i proventi del delitto presupposto, proprio perché, solo ove i medesimi siano tracciabili si può impedire che l'economia sana venga infettata da proventi illeciti che ne distorcano le corrette dinamiche. Secondo questa prospettiva contrasterebbe anche l'agente del reato presupposto che effettui una tipica condotta di autoriciclaggio (rendere non tracciabile i proventi del reato) senza limitarsi al mero utilizzo o godimento dei beni provento del delitto presupposto e senza porre in essere alcuna attività decettiva al fine di ostacolarne l'identificazione quand'anche la suddetta condotta fosse finalizzata ad utilizzare o meglio godere dei suddetti beni.

La stessa non punibilità ex art. 648 ter, comma 4, c.p. è limitata ai soli casi in cui i beni proventi del delitto restino cristallizzati - attraverso la mera utilizzazione o il godimento personale - nella disponibilità dell'agente del reato presupposto, *«perché solo in tale modo si può realizzare quell'effetto di "sterilizzazione" che impedisce - pena la sanzione penale - la reimmissione nel legale circuito economico»*. Di conseguenza, *«l'agente può andare esente da responsabilità penale solo e soltanto se utilizzi o goda dei beni proventi del delitto presupposto in modo diretto e senza che compia su di essi alcuna operazione atta ad ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa»*. Altra opinione evidenzia la necessità di manovre dissimulatorie, inevitabilmente in tensione con il bene **amministrazione della giustizia**.

Si consideri, l'oggetto e la natura del **dolo**: specifico per la fattispecie tributaria, consistente nel fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, finalità non tipizzata in seno a fattispecie codicistica, connotata da dolo generico con rappresenta e volontà rispetto ad un fatto diverso.

Non vi è completa sovrapposibilità tra le **condotte** tipiche, i **presupposti** e l'**oggetto materiale** delle due fattispecie penali; se l'alienazione simulata ed il profilo di fraudolenza degli atti del reato tributario appare specificazione della più generica condotta di "trasferimento" o "sostituzione" dell'autoriciclaggio, più ampio in termini di contenuto la componente degli atti fraudolenti del delitto tributario rispetto a quello di impiego, sostituzione e trasferimento dell'autoriciclaggio (per i quali più che la fraudolenza rileva la decettività); né l'idoneità che connota le condotte del reato tributario («a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione») coincide e si esaurisce con quella delle condotte dell'autoriciclaggio («ad ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa del denaro, dei beni e delle altre utilità provenienti dalla commissione del delitto doloso presupposto») anche perché l'**oggetto materiale** del reato tributario (bene—garanzia), non è, inevitabilmente, provento delittuoso²⁰¹, come di contro nel caso del delitto ex art. 648 ter.1. c.p. Ciò non significa disconoscere che le modalità dissimulate della sottrazione tributaria e quelle dell'impiego potranno trovare profili di assimilazione, ma questa è prospettiva concreta e non dirimente per risolvere la questione in analisi.

Infine, neppure coincidente è lo spettro dei possibili **oggetti attivi**; il contribuente debitore delle imposte di natura ed importo qualificato per il reato tributario, l'autore (coautore) di qualsiasi delitto doloso non colposo presupposto all'origine del provento illecito per il reato codicistico. Inoltre, se in quest'ultimo reato «l'agente può andare esente da responsabilità penale solo e soltanto se utilizzi o goda dei beni proventi del delitto presupposto in modo diretto e senza che compia su di essi alcuna operazione atta ad ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa», tale condizione di non punibilità non ricorre nel delitto tributario.

Per l'altra prospettiva di analisi, il provento del reato tributario di sottrazione fraudolenta è suscettibile di divenire l'oggetto materiale di successivi fatti di autoriciclaggio, di riciclaggio²⁰² e di reimpiego. Ma al riguardo devono fissarsi alcune condizioni.

In primo luogo, la condotta tipica dei reati *latu sensu* di riciclaggio («*sostituisce o trasferisce.. o compie in relazione ad essi altre operazioni*»), «*impiega in attività finanziarie e economiche*» o «*impiega, sostituisce o trasferisce in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative*») dovrà esprimersi con nuove ed autentiche modalità decettive atte ad ostacolare la rintracciabilità della provenienza dal delitto presupposto (che comunque esorbitando da un utilizzo o da un godimento in modo diretto). In presenza di un profitto che si connota, in maniera identitaria ed originaria, per il *controllo nascosto* della garanzia

²⁰¹ Anche un bene provento di reato, una volta entrato nel patrimonio dell'impresa, può costituire un cespite sul quale soddisfare le ragioni dei creditori. Ne deriva che, secondo la sentenza n. 6336 del 2016 della Cassazione a rilevare è la consistenza obiettiva del patrimonio, comunque formatasi. La Corte regolatrice ha ricordato tale principio corrisponda al proprio costante insegnamento, passando in rassegna vari precedenti dai quali emerge l'irrilevanza ai fini della configurabilità della bancarotta patrimoniale della diversa natura dei reati generativi del provento distratto ed in particolare della distinzione tra quelli con o senza cooperazione della vittima. E' questa la ragione che consente di ritenere configurabile il concorso tra la bancarotta fraudolenta e la truffa, nel caso dell'imprenditore, per cui intervenga dichiarazione del fallimento, che, dopo aver acquisito con mezzi fraudolenti beni al suo patrimonio ed alla sfera di disponibilità (indipendente dalla proprietà e dal modo di acquisto), successivamente li sottragga alla garanzia della massa creditizia. Si tratta di evento differente, cui si perviene con un'azione distinta ed autonoma, che lede un bene giuridico distinto da quello della truffa, reato esaurito con l'acquisizione di beni mediante mezzi fraudolenti (Cass., Sez. VI, n. 6791 del 2000; Cass., Sez. V, n. 8373 del 2013; Cass., Sez. V, n. 11711 del 1997); circostanze che escludono la ricorrenza di un concorso apparente tra tali norme incriminatrici.

²⁰² Osserva DORIGO, *I nuovi confini giurisprudenziali del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017, 4, 1577: «*Del resto, l'aver individuato un profitto che deriva dal compimento del reato comporta la possibilità di configurare in relazione ad esso i delitti di riciclaggio e, oggi, di autoriciclaggio, con conseguenze sanzionatorie in qualche modo moltiplicate rispetto alla pena prevista per il reato presupposto. Così, nell'ipotesi di alienazione simulata di un bene immobile, colui che accetta di rendersene intestatario pur conoscendo la natura fittizia del negozio sembra poter essere passibile di incriminazione per riciclaggio, salvo che non si ritenga, ad avviso di chi scrive correttamente, che la condotta di chi riceve il bene è solo una parte della fattispecie di fraudolenta sottrazione, come tale semmai riconducibile al concorso ma non all'autonoma fattispecie di ricettazione o riciclaggio. Analogamente, il contribuente che tenta di spogliarsi del medesimo bene immettendolo in un trust autodichiarato, del quale cioè egli stesso sia il trustee, potrebbe realizzare la fattispecie di autoriciclaggio, tra l'altro in concorso formale con il delitto fiscale presupposto attesa la diversità dei beni giuridici tutelati dall'una e dall'altra norma*».

patrimoniale sottratta, solo in questo concreto aggravamento della difficoltà di rintracciabilità della provenienza del bene potrà delinarsi un reale spazio di configurabilità dell'autoriciclaggio, del riciclaggio o del reimpiego successivo del provento tributario. Con il ché, ove difetti tale carattere si resterà fuori dal reato di riciclaggio, potendosi piuttosto discutere se il reato di sottrazione abbia trovato modo di estendersi (con aggravamento concreto della sua consumazione).

In tal senso, ostacoli alla decriptazione delle situazioni concrete, infine, non difetteranno, anche in considerazione di una specifica caratteristica del delitto di sottrazione fraudolenta, posta la sua natura di reato eventualmente permanente. Come detto, una pluralità di atti privi in sé di rilevanza decisiva ma tutti finalizzati al medesimo scopo può rilevare come **complesso unitario**, utile a posticipare la consumazione dell'unitario reato tributario sino alla realizzazione dell'**ultimo di essi**. E si porrà sovente la questione se con la singola operazione storica si sia portata a definitiva consumazione il reato tributario o se quest'ultima si sia già raggiunta e l'ulteriore condotta operi su un autentico provento delittuoso già formatosi in ogni suo confine.

Del resto, la difficoltà più intensa per qualificare la condotta dell'agente diverso dall'autore materiale del reato presupposto è quella di distinguervi un contributo al reato presupposto ovvero un comportamento penalmente rilevante a valle del primo.

Limitando l'analisi alle evenienze di delitti-presupposto a struttura non associativa, si contrappongono due ipotesi ricostruttive sulla qualificazione giuridica del contributo offerto da soggetti diversi dall'autore materiale del reato presupposto ed espressosi, dopo la consumazione di esso, sui suoi effetti.

Secondo una prima interpretazione, dirimente sarebbe il **tempo** in cui è stato definito l'**accordo**. In termini generali, la distinzione fondamentale si articola sull'esistenza di un accordo tra l'autore materiale del reato-base e l'ulteriore soggetto, differenziando i casi in cui il *pactum sceleris* precede ovvero accompagna il compimento del delitto presupposto da quelli in cui lo segue. Nella prima evenienza, l'anticipata o coeva manifestazione della disponibilità a realizzare operazioni di materiale riciclaggio rispetto ai proventi del delitto presupposto non ancora commesso varrebbe a fondare il concorso in quest'ultimo, avendo l'attitudine a rafforzare, quantomeno, l'agente nell'intento criminoso. Nel secondo caso, difettando un antecedente o concomitante contributo materiale o psicologico alla realizzazione del reato-base, non vi è spazio per invocare la clausola di riserva (ovvero il beneficio dell'autoriciclaggio) che apre l'articolo 648-bis c.p.

E' comune, invero, l'opinione per cui l'illustrato criterio temporale sarebbe valido solo in termini orientativi e dunque non vincolanti, non potendosi giustificare rigide distinzioni "meccanicistiche". Anche nel caso di accordo preventivo, infatti, potrebbe difettare un concreto contributo causale, pur solo in termini di influenza morale (per non aver suscitato né rafforzato il proposito criminoso), rispetto alla determinazione a commettere il reato presupposto: profilo il cui accertamento, invece, resta centrale per risolvere il tema del titolo di responsabilità. Secondo il **criterio causale**, dunque, a rilevare non è tanto la sistemazione temporale ma l'**autentica idoneità dell'accordo a determinare o rafforzare il proposito criminoso negli autori dei reati-presupposto** generatori di vantaggi economici riciclabili.

L'opzione favorevole al **criterio causale** quale utile strumento esegetico per inquadrare in termini penalistici i contributi realizzati dopo la produzione del provento criminoso è quella preferibile. In particolare, in presenza di un reato presupposto già perfetto (che ha già esaurito le sue conseguenze e cui il nuovo autore non ha contribuito in termini causali significativi) solo l'autentico contributo all'ostacolo della provenienza delittuosa con successive condotte attive del medesimo, in quanto provviste di concreta attitudine decettiva, ovvero causali rispetto all'effetto dell'ostacolo all'identificazione della provenienza delittuosa — ulteriore e di valenza autonoma — integreranno il parimenti autonomo delitto di riciclaggio²⁰³.

²⁰³ Ancora di recente, la Corte di Cassazione (Sez. 2, sentenza n. 10060 del 09.02.2017, depositata in data 01.03.2017) ha riproposto con decisione l'opzione favorevole al **criterio causale** quale utile strumento esegetico per inquadrare in termini penalistici i contributi realizzati dopo la produzione del provento criminoso. In particolare, l'autentico contributo del "*prestaconto*" all'ostacolo della provenienza delittuosa delle somme trasferite (quale provento della truffa informatica) dal *phisher* sui conti correnti governati in termini compiacenti rispetto alle indicazioni di quest'ultimo non è stato riferito alla mera cessione preventiva della disponibilità della posizione bancaria. Tale anticipata messa a disposizione, di per sé sola, non sembra indicativa di un contributo di sicuro ed incisivo significato causale, pur solo morale, rispetto all'altrui proposito e contegno criminoso espressosi nel reato

– 10.2.2. Il trasferimento fraudolento di valori

Con riferimento al delitto di trasferimento fraudolenti di valori ex art. 512 *bis* c.p.²⁰⁴ si ritiene parimenti configurabile il **concorso formale** con il delitto di sottrazione fraudolenta

presupposto. L'efficienza causale, per contro, appare nitidamente riconoscibile nelle operazioni (quali il prelevamento di contanti, le ricariche di carte di credito o le ricariche telefoniche) realizzate dal "prestaconto" dopo la consumazione della frode informatica e l'accredito della posizione bancaria allo stesso intestata. Ciò perché in presenza di un reato presupposto già perfetto, che ha già esaurito le sue conseguenze e cui il "prestaconto" non ha contribuito in termini causali significativi, le successive condotte attive del medesimo, in quanto provviste di concreta attitudine decettiva, ovvero causali rispetto all'effetto dell'ostacolo all'identificazione della provenienza delittuosa - ulteriore e di valenza autonoma - integrano il parimenti autonomo delitto di riciclaggio. Si consolida così un orientamento che riconduce a tale fattispecie criminosa la condotta dei soggetti disponibili ad intestarsi posizioni bancarie e/o finanziarie (carte prepagate o conti correnti) sulle quali viene versato il denaro indebitamente sottratto attraverso frodi informatiche. Una posizione già affermata di recente dalla Corte di Cassazione (Sez. II, Sentenza n. 18965 del 21/04/2016 Ud., dep. 06/05/2016, Barraï ed altri, Rv. 266947), confrontandosi con l'evenienza di accrediti dei proventi di truffe informatiche, nel caso di specie somme sottratte ai conti correnti dei titolari inconsapevoli, in virtù dell'utilizzo di carte bancomat clonate, confezionate carpando indebitamente dati riservati contenuti in sistemi informatici in uso presso vari istituti di credito; ciò sia nel caso di trasferimento anticipato da precedente riversamento su diversi rapporti finanziari, sia nel caso di accredito diretto della posizione bancaria "compiacente". Rispetto a quest'ultima evenienza (passaggio contestuale di danaro da carta clonata a carta prepagata "compiacente"), obiettivamente più problematica in termini qualificatori, la Corte regolatrice ha confermato la sussumibilità della condotta del "prestaconto" nella fattispecie del riciclaggio. Sebbene l'operazione compiuta dall'autore del reato presupposto risulti strutturata, in concreto, per quanto lo riguarda, come modalità esecutiva della frode informatica (a mezzo di "illecita operazione di trasferimento fondi") consumatasi al momento del contestuale trasferimento dei fondi dai conti correnti delle ignare vittime della clonazione delle carte bancomat alle carte prepagate intestate al prestaconto, proprio tale spostamento dei fondi integra, a monte, il reato di cui all'art. 55, comma 9, del D.L.vo n. 231 del 2007. Nel caso della carte bancomat clonate, confezionate carpando indebitamente dati riservati contenuti in sistemi informatici in uso presso vari istituti di credito, infatti, non può non essere stata commessa almeno una tra le numerose condotte descritte nella seconda parte di quest'ultima norma (consistenti nel fatto di chi «*al fine di trarne profitto per sé o per altri, falsifica o altera carte di credito o di pagamento o qualsiasi altro documento analogo che abiliti al prelievo di denaro contante o all'acquisto di beni o alla prestazione di servizi, ovvero possiede, cede o acquisisce tali carte o documenti di provenienza illecita o comunque falsificati o alterati, nonché ordini di pagamento prodotti con essi*»). Condotte di falsificazione e/o alterazione o possesso/acquisizione non assorbite in quella di frode informatica, diversamente da quella illustrata dalla prima parte dell'art. 55, comma 9, D.L.vo n. 231 del 2007, consistente nel fatto di chi "utilizza, non essendone titolare carte di credito o di pagamento..." (cfr. Cass. Pen., Sez. 2, n. 17748 del 15/04/2011 Ud., dep. 06/05/2011, Rv. 250113; Id., n. 50140 del 13/10/2015 Ud., dep. 21/12/2015, Rv. 265565). La condotta del "prestaconto" si rivela strumentale al raggiungimento dello scopo finale cui tutta l'operazione illecita è preordinata, acquistando autonoma rilevanza quale fattispecie penale, proprio nella misura in cui non abbia partecipato al reato di cui all'art. 55, comma 9, D.L.vo n. 231 del 2007, nella modalità prima indicata. In altre parole, in tema di riciclaggio di carte di credito rubate o clonate, l'indebita utilizzazione delle carte stesse non costituisce reato presupposto del riciclaggio, ma reato strumentale alla commissione del riciclaggio medesimo (Cass. Pen., Sez. II, n. 47147 del 24/10/2013, Tumbarello, rv. 257821). Con la pronuncia n. 10060/2017 la Corte di Cassazione sembra spingersi oltre, rispetto alle evenienze di *phishing* misto. Nel caso di prelevamenti o di trasferimenti dal conto compiacente che abbiano interessato il provento delittuoso direttamente accreditatovi, senza passaggi intermedi ed antecedenti dislocazioni, è riconoscibile una condotta obiettivamente idonea ad ostacolare l'identificazione della provenienza del danaro dai reati presupposti (elemento identitario del riciclaggio e distintivo rispetto alla ricettazione), a prescindere dalla tracciabilità postuma dei passaggi. La mancata partecipazione del "prestaconto" al reato presupposto, già perfezionatosi a monte del suo contributo, esclude alla radice tanto la possibilità di configurare una sua responsabilità concorsuale rispetto ad esso tanto la possibilità di sussumerne la condotta nell'ambito della nuova fattispecie dell'autoriciclaggio descritta dall'art. 648-ter.1 c.p.. Per contro, il fatto di aver prestato la propria opera, a valle, per "ripulire" il denaro proveniente dal delitto di frode informatica, ostacolando l'identificazione della provenienza delittuosa, integra condotta perfettamente inquadrabile in una delle tipiche ipotesi previste dall'art. 648 bis del codice penale.

²⁰⁴ Norma in cui trasfusa la previsione dell'art. 12 *quinquies* d.l. n. 306/1992 e che recita: Salvo che il fatto costituisca più grave reato, chiunque attribuisce fittiziamente ad altri la titolarità o disponibilità di denaro, beni o altre utilità al fine di eludere le disposizioni di legge in materia di misure di prevenzione patrimoniali o di contrabbando, ovvero di agevolare la commissione di uno dei delitti di cui agli articoli 648, 648 bis e 648 ter, è punito con la reclusione da due a sei anni.

ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000, cui la prima fattispecie incriminatrice è legata da molti aspetti assimilabili.

Il **delitto** in analisi si colloca in seno alla tendenza volta a **limitare gli spazi di legittimità dei negozi fiduciari o indiretti**, colpendo le **transazioni opache** accompagnate dal **dolo specifico previsto dalla norma**. Spiccata ne è la funzione preventiva, dunque, rispetto all'occultamento di valori utili alle forme più insidiose. Una recente sentenza della Suprema Corte (Sez. 1, n. 17546/2017) offre l'occasione di ripercorrere gli approdi più solidi della giurisprudenza di legittimità in punto di **elemento oggettivo e soggettivo** del delitto di trasferimento fraudolento di valori.

Con riguardo all'**elemento oggettivo** del reato e all'offensività della condotta, deve considerarsi **reato a concorso necessario** che può essere commesso **anche da chi non sia ancora sottoposto** a misura di prevenzione e ancor prima che il relativo procedimento sia iniziato²⁰⁵.

Per la configurabilità del reato è sufficiente l'**attribuzione fittizia ad altri della titolarità o della disponibilità di denaro, beni o altre utilità**, da intendersi in un'**accezione ampia**, che rinvia non solo alle forme negoziali tradizionalmente intese, ma a qualsiasi tipologia di atto idonea a creare un apparente rapporto di signoria tra un determinato soggetto e il bene, rispetto al quale permanga intatto il potere di colui che effettua l'attribuzione patrimoniale, per conto o nell'interesse del quale essa è operata. Tale attribuzione patrimoniale può legittimamente includere, perciò, anche un'azienda, un'attività imprenditoriale, o una società²⁰⁶, e ciò con riferimento tanto al momento iniziale dell'impresa quanto a una fase successiva, allorché in una società sorta in modo lecito si inserisca un socio occulto, che avvalendosi dell'interposizione fittizia persegua le finalità illecite previste dalla norma incriminatrice (Sez. 2 n. 5647 del 15/01/2014, Rv. 258343)²⁰⁷.

Non è richiesta la **concreta capacità elusiva dell'operazione**²⁰⁸. La fattispecie incriminata integra, infatti, un reato di pericolo, per la cui commissione è sufficiente che l'agente, sottoposto o sottoponibile a una misura di prevenzione patrimoniale, e il concorrente necessario, compiano un qualsiasi negozio giuridico con la finalità elusiva prevista dalla norma. La valutazione del pericolo di elusione deve essere compiuta *ex ante* e su base parziale, alla stregua delle circostanze che al momento della condotta erano conosciute o conoscibili (Sez. 2, n. 12871 del 9/03/2016, Rv. 266661). Da ciò derivano plurime conseguenze sulla configurabilità del reato: — deve ritenersi integrato anche in presenza di condotte aventi ad oggetto beni che non provengono necessariamente da delitto²⁰⁹; — non esclusa dal fatto che i beni del soggetto sottoposto o sottoponibile a misura di prevenzione patrimoniale siano intestati fraudolentemente a soggetti - come il coniuge, i figli, le persone stabilmente conviventi, i parenti e gli affini entro il grado indicato dalla legge - per i quali opera la presunzione d'interposizione fittizia prevista dall'art. 26 comma 2 D.Lgs. n. 159 del 2011, e prima dall'art. 2-ter legge n. 575 del 1965²¹⁰.

²⁰⁵ Cass. Pen., Sez. 5 n. 13083 del 28/02/2014, Rv. 262764; Sez. 2, n. 12871/2016.

²⁰⁶ Cass. Pen., Sez. 2 n. 52616 del 30/09/2014, Rv. 261613.

²⁰⁷ Tale attribuzione **patrimoniale** ricorre, ad esempio, nei seguenti casi: (i) il **titolare di quote di società che le intesti direttamente a terzi**, al fine di eludere le disposizioni di legge in materia di prevenzione patrimoniale; (ii) l'**amministratore di fatto o di diritto che**, non essendo titolare delle quote, **si adoperi in qualsiasi modo per favorire la realizzazione della condotta elusiva** (cfr. Sez. 2, Sentenza n. 41433 del 27/04/2016, ha ritenuto comportamenti comunque elusivi quelli di chi scelga le persone alle quali fittiziamente intestare le quote sociali, ovvero provveda alla realizzazione dei trasferimenti delle quote stesse ovvero, ancora, tenga i contatti con i professionisti che devono realizzarle oppure scelga amministratori fittizi che coprano il reale titolare delle quote); (iii) l'**affittante di un ramo di azienda** in caso di attribuzione fittizia, diretta a creare una realtà giuridica apparente nell'interesse del reale "dominus" (Sez. 2, Sentenza n. 52616 del 30/09/2014; Sez. 2, n. 19123/2013 nel caso di **affitto di azienda gestita da un prestanome** per occultare i proventi di reati associativi); (iv) l'acquisizione della qualità di **socio occulto** in una società già esistente, con partecipazione alla gestione di impresa ed agli utili derivanti dall'attività imprenditoriale (Sez. 1, n. 43049/2003), in modo da acquisire la **contitolarità** (anche in quota) **della proprietà aziendale e degli utili**; (v) la **fittizia costituzione di una società commerciale** attraverso l'intestazione di quote a prestanome dei reali proprietari, risultati essere amministratori e soci occulti di altra società dichiarata fallita (Sez. 1, n. 6939/2011).

²⁰⁸ Si tratta, infatti, di situazione estranea agli elementi costitutivi del fatto incriminato (Sez. 5 n. 40278 del 6/04/2016, Rv. 268200).

²⁰⁹ Piuttosto la origine illecita di tali beni deve essere riconducibile all'operatività della presunzione relativa scaturente dalla pericolosità sociale qualificata del soggetto nel cui interesse è stata realizzata l'intestazione fittizia, secondo i criteri di proiezione temporale individuati dalle Sezioni Unite della Corte nella sentenza n. 4880 del 26/06/2014, Spinelli, in accordo con la *ratio* dell'incriminazione che persegue l'obiettivo di evitare manovre fraudolente da parte di soggetti potenzialmente assoggettabili a misure di prevenzione patrimoniale, dirette a occultare la disponibilità di beni o altre utilità, anche a prescindere da un accertamento preciso della loro provenienza (vedi Sez. 2 n. 13448 del 16/12/2015, Rv. 266438).

²¹⁰ (Sez. 2, n. 7999 dell'1/12/2017; Sez. 2 n. 13915 del 9/12/2015, Rv. 266386; Sez. 6 n. 37375 del 6/05/2014, Rv. 261656), sia pure con la precisazione che in tali casi la capacità elusiva dell'operazione patrimoniale non può

Quanto all'**elemento psicologico** del reato, il dolo specifico richiesto dalla norma incriminatrice, consistente nel **fine di eludere le disposizioni di legge in materia di misure di prevenzione patrimoniale**, non richiede che la condotta sia posta in essere in pendenza dell'applicazione o dell'emanazione della misura (che rileva solo come indice sintomatico della relativa finalità elusiva: Sez. 2 n. 29224 del 14/07/2010, Rv. 248189), e prescinde dalla concreta possibilità di adozione della misura ablativa all'esito del procedimento, essendo integrato anche solo dal **fondato timore del suo possibile inizio, prima ancora che la procedura sia intrapresa** (Sez. 2 n. 2483 del 21/10/2014, Rv. 261980; Sez. 6, n. 24379/2015; Sez. 2, n. 22954/2017)²¹¹.

Per valutare il **concorso formale di reati**, è sufficiente tenere conto dei risultati dell'analisi strutturale delle fattispecie.

Più che la natura, è l'**oggetto del dolo** a diversificare le fattispecie; se nel reato codicistico, esso si connota per la finalità «di eludere le disposizioni di legge in materia di misure di prevenzione patrimoniali o di contrabbando, ovvero di agevolare la commissione di uno dei delitti di cui agli articoli 648, 648 bis e 648 ter c.p., nell'altro, la volontà è rivolta diversamente a sottrarsi al pagamento del debito tributario.

Non vi è completa sovrapposibilità tra le **condotte** tipiche e l'**oggetto materiale** delle due fattispecie penali; l'attribuzione fittizia ad altri della titolarità o della disponibilità ha una sicura connotazione extra-negoziale, che se sopravanza la nozione di alienazione simulata, non si estende sino a quella di atti fraudolenti; in ogni caso, in sé identifica il disvalore richiesto per l'integrazione della fattispecie (che non richiede un riconoscimento della concreta capacità elusiva dell'operazione), mentre, come visto, le condotte di alienazione simulata e gli altri atti fraudolenti non bastano a integrare la tipicità della condotta in difetto della concreta idoneità a frustrare una possibile procedura riscossiva coattiva.

Non coincidono, infine, i possibili **soggetti attivi tipici**; il contribuente debitore delle imposte di natura ed importo qualificato per il delitto tributario, reato tipico (per quanto a soggettività ampia), non è il soggetto (almeno non per ciò stesso) passibile di misura di prevenzione patrimoniale previsto dal reato codicistico né il soggetto indifferenziato che può agevolare la commissione di uno dei delitti di cui agli articoli 648, 648 bis e 648 ter c.p., proprio del reato comune ex art. 512 bis c.p.

prescindere dall'**apprezzamento di elementi di fatto ulteriori rispetto all'atto del trasferimento**, che consentano la **ricostruzione** della fattispecie incriminatrice non solo sul piano oggettivo ma anche su quello **soggettivo** (Sez. 1 n. 49970 del 19/12/2014, Rv. 265408).

²¹¹ Alla stregua di tale proiezione finalistica della condotta elusiva, assume dunque particolare rilievo, sul piano indiziario, il fatto che l'agente sia (o sia stato) sottoposto ad indagini per il delitto di cui all'art. 416-bis cod. pen., trattandosi di una situazione che - integrando il presupposto soggettivo di cui all'art. 4 comma 1 lett. a) d.lgs. n. 159 del 2011 - rende agevolmente prevedibile il verosimile inizio del procedimento di prevenzione (Sez. 6, n. 24379 del 4/02/2015, Rv. 264178).

Conclusioni

Un attento studioso dei problemi della finanza pubblica ha osservato, di recente, come il quadro nazionale che caratterizza la tutela dei crediti pubblici sia problematico anche per peculiarità troppo spesso trascurate sotto il profilo normativo e gestionale.

A fronte di uno Stato fortemente indebitato, l'evasione fiscale nazionale è tra le più elevate dell'area OECD, il carico fiscale – sia nel settore delle imposte dirette che in quello delle indirette - è elevato e fortemente squilibrato, «gravando nei fatti in maggior misura su quella parte di contribuenti che, per la tipologia di determinazione delle basi imponibili prodotte o per le modalità di gestione dei relativi tributi adottate dal Legislatore, sono indotti, ma meglio si dovrebbe dire “costretti”, ad essere *tax compliant*, cioè conformi alle regole sul piano fiscale. A sua volta, dal lato della spesa è evidente come le misure di contenimento adottate nel corso degli anni abbiano avuto un effetto depressivo che si è riflesso negativamente sui consumi, sull'occupazione e, in definitiva, sul complessivo sviluppo economico del Paese»²¹².

In questo scenario critico assume un ruolo fondamentale la capacità dello Stato e dell'intero sistema delle pubbliche amministrazioni di tutelare efficacemente le proprie posizioni creditorie, da intendersi non tanto e non solo quale capacità di individuare ed accertare i crediti/basi imponibili vantati (in termini di imposte non dichiarate l'evasione fiscale è prudenzialmente stimata in oltre 120 miliardi di euro all'anno), ma anche quale capacità di riscuotere i crediti già giuridicamente accertati ed esigibili. Sotto quest'ultimo profilo è evidente come la posizione della pubblica amministrazione si differenzi nettamente da quella di tutti gli altri creditori²¹³.

Naturalmente l'esigenza di recuperare l'effettività al sistema della riscossione non è obiettivo che possa essere affidato al sistema penale, salvo che in via riflessa. E' indubbio che la tenuta costituzionale (sotto il profilo del principio di offensività e della tutela del diritto di proprietà) dell'illecito penale di pericolo cui è stata dedicata questa riflessione non possa prescindere dalla necessità che la condotta volta alla sottrazione del bene si caratterizzi per la natura simulata (dell'alienazione del bene) o fraudolenta (degli atti compiuti sui propri o sugli altrui beni); ovvero si sostanzia negli atti tipizzati, premessa dell'ulteriore idoneità a vulnerare le legittime aspettative dell'Erario; diversamente, verrebbe sanzionata ogni possibile condotta di disponibilità dei beni connaturata al diritto di proprietà.

E' stato osservato che nel settore economico si assiste ormai «*al tramonto del diritto penale chirurgico, caratterizzato dal bisturi dei principi di determinatezza e frammentarietà, a favore del modello del diritto penale chemioterapico rimesso al senso di responsabilità della magistratura, in quanto potenzialmente distruttivo delle cellule malate, di quelle ad esse prossime, ma anche di un congruo numero di cellule sane, sacrificabili in nome dell'efficacia della cura sociale*»²¹⁴. Dal rilievo sorge, naturale, l'esortazione ad approcciarsi alle fattispecie incriminatrici, per lo più formali, del diritto penale economico con perizia e prudenza ermeneutica, valorizzando i correttivi che possono venire dai principi costituzionali, ed a contrastare la banalizzazione del giudizio di colpevolezza, utilizzando anche il principio di

²¹² ROMANO, *Il creditore pubblico tra limiti del sistema e crisi economica*, relazione al Convegno “*Debitore forte & creditore debole*”, Rimini, 6 maggio 2016, reperibile all'indirizzo www.fiscoequo.it/2015/images/documentazione/Ilcreditore.pdf.

²¹³ Osserva ancora ROMANO, *op. cit.*, «*Se infatti nel mondo dell'economia e delle ordinarie relazioni giuridiche la posizione creditoria deriva generalmente da accordi sinallagmatici nei quali la tutela degli interessi delle parti può, almeno in parte, essere assicurata sin dalla fase negoziale, i crediti pubblici per lo più conseguono all'esercizio dei poteri autoritativi di cui lo Stato è titolare, che si concretizzano nell'applicazione delle imposte, delle sanzioni, ecc.. Dunque i crediti della pubblica amministrazione nascono in misura prevalente nell'inconsapevolezza del creditore, che solo in una fase successiva viene a conoscenza della loro esistenza. Si pensi, per fare un esempio, al presupposto dell'imposta, che ha origine da una situazione soggettiva privata alla quale l'amministrazione resta estranea fino al momento dell'autodichiarazione da parte del contribuente/debitore o fino all'accertamento eventualmente compiuto dall'amministrazione*».

²¹⁴ GIUNTA, *Il diritto penale dell'economia: tecniche normative e prova dei fatti*, in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 2017, n. 3/4, p. 544

sussidiarietà, *«che preclude al diritto penale di scavalcare, per così dire, il livello di tutela segnato dalla disciplina economica di base».*

Se occorre riconoscere, anche per quanto ricostruito nelle pagine che precedono, che il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte non è la mera sanzione penale delle situazioni che giustificano una revocatoria ordinaria ex art. 2901 c.c. o una responsabilità gestoria ex art. 2394 c.c., né la punizione della semplice incapacità patrimoniale, nondimeno va altresì rimarcato che negare al giudice uno spazio di considerazione dell'illiceità penale della causa concreta delle operazioni apparentemente consentite sotto il profilo civilistico non significherebbe ristabilire le regole di civiltà giuridica, ma realizzare una resa drammatica alla realtà degli antagonismi più studiati e preparati rispetto all'interesse erariale. In queste condizioni, il palliativo dell'ineffettività di un presidio penale (solo) dichiaratamente severo risulta prospettiva di politica criminale seriamente insostenibile.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALDROVANDI, *Commento sub art.. 11*, in CARACCIOLI, GIARDA, LANZI (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria, commentario al Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*, Padova, 2001
- ANTONINI, *Basta rendere più difficile l'esecuzione per configurare il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, Fisco, 2017
- BRICCHETTI, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in FALSITTA (a cura di), *Il diritto penale tributario. aspetti problematici*, Milano, 2001
- CORTE DEI CONTI, *Relazione sul rendiconto generale dello Stato per il 2017*, Roma, giugno 2018
- DELSIGNORE, *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento delle imposte*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA (diretto da), *Diritto penale dell'economia, I, Reati societari finanziari e bancari. Reati tributari*, Torino, 2016
- DI AMATO, *Rilievo, sotto il profilo penale, della finalità nella istituzione di un trust*, in *Trusts*, 2017
- DORIGO, *I nuovi confini giurisprudenziali del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017
- GIGLIOLI, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte in sede di riscossione coattiva*, in *Reati Tributari e sistema normativo europeo*, 2017, INGRASSIA, *Le diverse forme di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in BRICCHETTI e VENEZIANI (a cura di) *I reati tributari*, Torino, 2017
- GIUNTA, *Il diritto penale dell'economia: tecniche normative e prova dei fatti*, in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 2017, n.3/4
- LEONI, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte: il caso della cessione di azienda*, in *Rass. Tributaria*, 2016
- MARCHESELLI, *Operazioni societarie artificiose e reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011
- MASTROGIACOMO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Fisco* 2000
- MAUGERI, *L'autoriciclaggio dei proventi dei delitti tributari*, in (a cura di Mezzetti—Piva) *Punire l'autoriciclaggio, Come Quando e Perché*, 2016
- MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013, 305; NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000
- NANNUCCI, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in NANNUCCI D'AVIRRO (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario (d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, Padova, 2000
- NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, Milano, 2000
- PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamenti di imposte*, in DI AMATO (diretto da), *Trattato di diritto penale dell'impresa, VII, I reati tributari* (a cura di DI AMATO, PISANO), Padova, 2002
- ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2009
- ROMANO, *Il creditore pubblico tra limiti del sistema e crisi economica*, relazione al Convegno "Debitore forte & creditore debole", Rimini, 6 maggio 2016
- RUSSO, *Costituisce condotta fraudolenta l'apertura di conto corrente all'estero in presenza di debiti erariali*, in *Fisco*, 2017
- SILVESTRINI, *La responsabilità degli amministratori delle società per azioni*, in *La Governance nelle società di capitali. A dieci anni dalla riforma (AA.VV.)*, 2013
- SANTORIELLO, *Una completa ricostruzione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, *Fisco*, 2016
- SANTORIELLO, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte e falso in transazione fiscale*, in *il Fisco*, 2011
- SANTORIELLO, *La scissione societaria può dar luogo al reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte* *Fisco*, 2018
- SANTORIELLO, *Irrilevante il valore dei beni sottratti fraudolentemente alle pretese del fisco* *Fisco*, 2018
- SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013